

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

L'ÉVOLUTION

DES

DROITS D'ENREGISTREMENT

de 1892 à 1912

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le samedi 14 décembre 1912, à 3 heures

PAR

Julien MAISON

Président : M. WAHL, professeur

Suffragants { MM. JÈZE, professeur
ALLIX, agrégé

PARIS

JOUVE ET C^{ie}, IMPRIMEURS-ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

—
1912

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

L'ÉVOLUTION

DES

DROITS D'ENREGISTREMENT

de 1892 à 1912

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le samedi 14 décembre 1912, à 3 heures

PAR

Julien MAISON



Président : M. WAHL, professeur

Suffragants { MM. JÈZE, professeur
ALLIX, agrégé

PARIS

JOUVE ET C^{ie}, IMPRIMEURS-ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

—
1912



Digitized by the Internet Archive
in 2026

L'ÉVOLUTION
DES
DROITS D'ENREGISTREMENT
de 1892 à 1912

CHAPITRE PREMIER

INTRODUCTION

L'administration de l'enregistrement, telle qu'elle fonctionne actuellement en France, est chargée de multiples attributions. Elle mentionne les actes juridiques et les mutations de propriété sur des registres publics, et cette fonction constitue l'enregistrement proprement dit ; elle perçoit les droits d'hypothèque, les droits de greffe et le droit sur les capitaux assurés contre l'incendie ; elle recouvre l'impôt sur les valeurs mobilières qui a pour but de compléter les quatre contributions directes ; elle vend au contribuable le timbre nécessairement employé à la confection de certaines écritures ; elle joue enfin un rôle

très important dans la gestion du domaine de l'État (1).

Comme le dit M. Planiol (2) « l'enregistrement a un double caractère. D'après l'objet principal de son institution, il est un *instrument fiscal* destiné à remplir le Trésor. D'autre part, l'enregistrement produit *des effets utiles pour le droit civil* : il procure à l'acte une certaine publicité (3) ; et surtout il offre le procédé le plus simple et le plus pratique pour rendre certaine la date des actes privés. Toutefois, l'enregistrement d'un acte ne peut en prouver l'existence, il ne peut même pas servir de commencement de preuve par écrit (Dalloz, *Répert.*, v^o *Enregistrement*, n^o 68) : tant qu'on n'a pas l'original en main, on peut craindre que l'acte enregistré ne soit faux. »

En somme, le droit d'enregistrement peut être considéré, dans une certaine mesure, comme le salaire d'une formalité, bien qu'en général il soit de

1. Voir Gabriel Demante, *Principes de l'enregistrement en forme de commentaire à la loi du 22 frimaire an VII*, 4^e éd., t. I, Paris, Pichon, 1888, p. 1 et suiv. — Le même, *Enregistrement, principes généraux* (*Revue critique de législation et de jurisprudence*, t. V, 1854, p. 1 et suiv.) — Planiol, *Traité élémentaire de droit civil*, 5^e éd., t. II, Paris, Pichon, 1909, p. 43-45. — Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, Paris, Chevalier-Maresq, 1902, p. 3 et suiv., etc.

2. *Op. cit.*, p. 44.

3. Cette assertion paraît d'ailleurs très discutable.

beaucoup supérieur au *juste* salaire du service rendu par les agents du fisc. De plus, le caractère de contre-prestation ne s'attache pas à tous les droits perçus par l'administration de l'enregistrement. Comme le dit, en effet, M. Wahl (1), « cela n'est vrai ni pour les droits de timbre, ni pour ceux des droits d'enregistrement dont le paiement ne peut être évité par les parties ». Observons toutefois que dans ce second cas il peut y avoir service rendu, bien que le recours au receveur de l'enregistrement soit obligatoirement édicté par la loi.

De ce qui précède, il résulte que la perception effectuée par l'enregistrement ne présente pas un caractère purement fiscal. Elle comprend deux éléments : d'une part l'élément *impôt*, et, de l'autre, l'élément *taxe*. L'impôt est le prélèvement effectué sur les patrimoines des individus en général, sans contre-prestation déterminée fournie par l'État. La taxe est la somme perçue sur le patrimoine de certains individus à l'occasion d'une contre-prestation déterminée, à eux fournie par l'administration, ou de dépenses particulières nécessitées par leur fait (2).

Ce travail se propose de démontrer que l'élément *taxe*, le caractère *juridique*, peut-on dire, n'a cessé

1. *Op. cit.*, p. 14.

2. Jèze, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 5^e édition. Paris, 1912, p. 699.

de reculer, depuis une vingtaine d'années, au profit de l'élément impôt, du caractère *fiscal*. Nous n'avons pas à apprécier ici l'augmentation rapide et incessante des budgets, nous n'avons qu'à constater le fait brutal de leur accroissement annuel. Il en résulte pour l'État, chaque année, la nécessité de faire appel à de nouvelles sources de recettes ou d'obtenir de plus fortes recettes des sources existantes. L'enregistrement et le timbrage des actes et mutations lui ayant paru d'excellentes occasions d'obtenir du contribuable beaucoup à peu de frais, il ne manque pas de s'adresser constamment à ces deux modes de perception.

D'autre part, l'impôt, autrefois considéré comme ayant un caractère strictement *fiscal*, n'est plus envisagé de la sorte que par quelques rares théoriciens ou praticiens. Les savants et les hommes politiques lui attribuent maintenant, outre sa fin fiscale, une fin *éthique* (1). L'impôt, d'après eux, doit ne pas être injuste, tenir la balance égale entre les citoyens ; de cette affirmation, certains déduisent la proportionnalité des taux, d'autres vont plus loin et se prononcent en faveur de leur progressivité et de

1. Il est d'ailleurs à remarquer que, très souvent, quand le législateur a voulu modifier les lois d'enregistrement en se réclamant des idées de justice fiscale, il a eu pour objet, en même temps, d'augmenter le produit des droits.

l'exemption des indigents et des personnes peu fortunées. Cette double tendance éthique se manifeste, elle aussi, dans les droits d'enregistrement, particulièrement depuis vingt ans. Comme nous le verrons, on a, dans beaucoup de cas, substitué la proportionnalité à la fixité des droits et, en matière de successions, la progressivité à la proportionnalité ; les exemptions à la base se sont étendues ; chaque jour, de nouvelles propositions en ce sens sont présentées à la Chambre des députés, et à peu près tous les projets de loi de finances contiennent des dispositions dont les tendances soit fiscales, soit éthiques, soit à la fois fiscales et éthiques sont indéniables, et qui diminuent de plus en plus l'importance relative du caractère juridique de l'enregistrement.

On fait souvent remonter les droits d'enregistrement à une origine fort ancienne. Certains prétendent en avoir trouvé des traces chez les Grecs et les Égyptiens et affirment l'existence d'une réglementation analogue chez les Romains et au moyen âge. Mais, comme le dit le *Dictionnaire des droits d'enregistrement* (1), « l'antiquité n'a eu aucune idée de l'enregistrement, c'est-à-dire de la présentation obligatoire

1. *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre et de greffe et d'hypothèques*, par les rédacteurs de l'Enregistrement et des domaines, 4^e édition, Paris. Marchal et Billard, 1908, t. II. V^o *Enregistrement*, p. 701.

de tous les actes à un fonctionnaire chargé d'en tenir note et de percevoir un impôt sur ces contrats. Les Romains et le moyen âge n'ont connu que des mesures de publicité et de conservation de certains contrats, très rapprochés de la transcription hypothécaire ». L'enregistrement, au sens actuel du mot, ne semble donc pas avoir existé avant l'édit de Blois, de juin 1551 (1).

L'édit de 1581 établissait le contrôle des actes des notaires sous prétexte d'empêcher les antيدات, mais en réalité, paraît-il, pour créer ou pour vendre un office de contrôleur des titres en chaque siège royal (2). Le contrôleur percevait les droits à son profit, mais plus tard (édits de 1698 et de 1722) il fut décidé que les droits de contrôle seraient prélevés au profit de l'État. Les actes sous seing privé, les exploits des huissiers, etc., furent aussi soumis au contrôle.

1. M. Wahl (*op. cit.*, p. 58) déclare de même: « Les droits actuels d'enregistrement n'ont rien de commun avec les impôts qui, dans diverses civilisations anciennes, frappaient certaines mutations, notamment avec les droits auxquels étaient soumises, dans l'empire romain, les mutations mobilières, les mutations par décès et les instances. »

2. Déjà, à cette époque, l'utilité de l'enregistrement au point de vue juridique était plutôt le prétexte que la justification des droits auxquels il donnait lieu. Comme le dit M. Wahl, « le contrôle des actes notariés a été établi en juin 1581 par la royauté, dans un but purement fiscal, mais sous le prétexte d'empêcher les antيدات de la part des notaires ».

Le *contrôle* est l'un des éléments desquels provient l'enregistrement ; la principale autre source est l'*insinuation*, formalité romaine uniformisée en 1539 par François I^{er}, consistant en la publication des dispositions de certains actes : donations entre vifs, puis testaments et codicilles, substitutions, séparations de biens et de corps. Au début l'insinuation n'avait qu'un but de publicité ; son objet était purement juridique ; le fisc, en y procédant, ne percevait même aucun droit. « Aussi la sanction consistait-elle, dit M. Wahl (1), en ce que les donations n'étaient valables que du jour de leur insinuation. » Mais par la suite elle fut appliquée dans un but fiscal, ajoute le même auteur (2), à de nombreux actes portant ou non mouvement de valeurs et dont la publicité n'importait à personne.

Le droit perçu était proportionnel ou fixe, suivant les cas. Se rattachait à l'insinuation le centième denier, droit de 10/0, dû sur toutes les mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles, rentes foncières et autres droits réels et immobiliers à l'exception des successions directes *ab intestat* ou testamentaires, et des donations faites en ligne directe par contrat de mariage. Ce droit était le salaire de l'insinuation et était indépendant du droit de con-

1. *Op. cit.*, p. 68.

2. *Ibid.*, p. 68.

trôle (1). Celui-ci correspond à notre droit d'acte et celui-là à notre droit de mutation.

A ces droits s'ajoutaient des droits d'ensaisinement, des droits réservés, des droits de sceau, d'amortissement, de franc fief, de nouvel acquêt, de lods et ventes, de quint et requint, etc.

Ces droits, à l'exemple de ceux de contrôle et de centième denier, avaient pour contrepartie, dans une certaine mesure, d'ailleurs restreinte, un service rendu au contribuable qui en versait le montant. Mais c'était beaucoup plus dans son propre intérêt qu'au profit des sujets que le souverain avait décidé la création des formalités qui ont donné naissance à l'enregistrement tel que l'a organisé la loi de frimaire. D'autre part, à cette époque, le point de vue éthique était complètement absent ; les idées, courantes aujourd'hui, de la justice dans et par l'impôt, étaient alors inconnues.

Nous n'entrerons pas dans le détail des prélèvements dont nous venons de parler. Leur perception donnait lieu à des abus de toutes sortes ; les règles

1. Ici encore, il convient de mettre en lumière le but fiscal du droit. « En ce qui concernait les ventes, dit M. Wahl (*op. cit.*, p. 68), le prétexte de l'édit était que, pour le recouvrement des droits féodaux, il était nécessaire que le roi et les seigneurs eussent connaissance des mutations. Cela n'empêcha pas que le droit de centième denier pour insinuation fut exigé, peu de temps après, sur les mutations des immeubles soustraits aux droits féodaux. »

étaient obscures, incomplètes et arbitraires ; elles donnaient lieu à d'incessantes réclamations. Aussi la loi du 5-19 décembre 1790 supprima-t-elle tous ces impôts ou plutôt les unifia-t-elle en une taxe nouvelle dite d'enregistrement. De nombreuses lois postérieures, votées pendant la période du droit intermédiaire, modifièrent les détails sans changer le principe ; en peu de temps la législation nouvelle devint confuse et contradictoire. La nécessité d'une nouvelle réglementation apparut flagrante. Ainsi naquit la loi du 22 frimaire an VII, qui est aujourd'hui encore le Code de l'enregistrement.

Nous allons indiquer brièvement les traits caractéristiques de la loi de frimaire et les légères modifications qu'elle subit jusqu'en 1892, tant que le double courant fiscal et éthique fut assez peu violent. Nous nous occuperons ensuite, plus longuement, de l'évolution rapide qui s'est fait place depuis cette époque.

CHAPITRE II

LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII

La loi du 22 frimaire an VII eut pour rapporteur et auteur principal Duchâtel, qui devint ensuite directeur général de l'administration de l'enregistrement. Le projet ne fut admis au Conseil des Anciens qu'avec beaucoup de difficultés. Il fut présenté comme ayant pour objet « d'élever les produits du droit d'enregistrement par l'augmentation des droits dans certaines circonstances, par leur application à quelques objets qui n'en étaient pas atteints, par les précautions prises contre la fraude, enfin par la simplification et la clarté de la législation (1). » Le but de la loi était donc fiscal, il s'agissait de fournir au Trésor de nouveaux revenus; aussi est-elle beaucoup plus exigeante à l'égard du contribuable que ne l'était la loi si modérée du 5-19 décembre 1790.

Dans son titre premier, la loi de frimaire déclare

1. Séance du 22 frimaire an VII.

que « les droits d'enregistrement sont *fixes* ou *proportionnels*, suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis » (1).

Le droit fixe s'applique aux actes... qui ne contiennent ni condamnation, collocation ou liquidation de sommes et valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles.... (2).

Le droit proportionnel est établi pour les obligations, libérations, condamnations, collocations ou liquidations de sommes et valeurs, et pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès..... (3).

Cette loi a été appréciée de façons très diverses. MM. Championnière et Rigaud (4) la jugent en les termes suivants, fort sévères : « Le caractère du gouvernement d'alors n'était pas la franchise : la loi du 22 frimaire an VII présente de ces dispositions vagues et à double sens qui, dans l'impossibilité de supposer le législateur malhabile, accusent ses intentions et lui prêtent une arrière-pensée ; cette observation... doit s'offrir à l'esprit lorsqu'on y voit se reproduire en partie des règles suivies sous l'ancien régime, contre lesquelles on s'était si fortement élevé

1. Article 2.

2. Article 3.

3. Article 4.

4. Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, Paris, 1835, t. I, p. 9.

et dont les funestes effets avaient été si vivement signalés. »

M. Wahl n'est guère plus tendre pour la loi de frimaire : « En elle-même, dit-il (1), la loi fondamentale a bien des défauts. On entend souvent prononcer, à propos de la loi du 22 frimaire an VII, le nom de « chef-d'œuvre », et c'est peut-être à cette conviction que nous devons d'être encore aujourd'hui régis par une loi dont il ne faut sans doute pas nier les bons côtés, mais qui, à plusieurs égards, mérite plus de critiques que d'éloges. Nous espérons démontrer que, sur des points multiples, elle laisse à désirer ; que, faite hâtivement, elle contient d'explicables obscurités et même de véritables non sens. »

Par contre, le *Dictionnaire des droits d'enregistrement* (2) s'exprime ainsi : « La loi du 22 frimaire an VII est un chef-d'œuvre, objet d'admiration pour tous les jurisconsultes ; et la preuve manifeste de son excellence, c'est qu'elle est encore la loi organique et fondamentale de l'enregistrement, nonobstant les modifications fréquentes et le plus souvent malheureuses qui y ont été apportées. Les principes y ont été établis d'une manière si logique et si ferme qu'ils subsistent toujours. Aussi, quiconque

1. *Op. cit.*, p. VIII.

2. Ouvrage cité, v^o *Enregistrement*, p. 703.

veut apprendre la science du droit fiscal doit faire de cette loi son étude incessante : on ne la possède jamais assez bien. Il faut revenir sans cesse à ce texte, dont tous les mots portent et sont féconds en conséquences, comme tout ce qui puise son origine dans les traditions d'un lointain passé. »

Comme nous l'avons vu, le droit fixe s'applique en principe aux actes qui ont un caractère purement *déclaratif* de droit ou de propriété ; par contre, le droit proportionnel frappe les actes qui constatent et les faits qui constituent un mouvement de valeurs, c'est-à-dire les actes et les faits qui sont *attributifs* de droit ou de propriété. L'énumération de l'article 4 étant limitative, il y a toutefois lieu de conclure que le droit fixe s'applique aux actes attributifs qui ne s'y trouvent pas expressément visés (1 et 2).

1. Ainsi, l'article 4 parle de *toutes* les transmissions, alors qu'elle vise les obligations sans dire qu'elles sont toutes soumises au droit proportionnel. « Cette différence de rédaction a, en effet, une raison d'être, dit M. Wahl, *op. cit.*, p. 93 : la loi fiscale prévoit, en effet, dans des textes divers, les transmissions, tant à titre gratuit qu'à titre onéreux, tant par décès qu'entre vifs, tant de meubles que d'immeubles. Au contraire, elle ne prévoit pas toutes les obligations, ou pour mieux dire tous les contrats productifs d'obligations. Ces contrats, quand ils ne sont pas prévus, échappent donc au droit proportionnel, ce sont des actes innomés. »

2. Il ne faut d'ailleurs pas croire qu'à tout acte *déclaratif* corresponde un droit fixe et à tout acte *attributif* un droit proportionnel. La licitation, acte déclaratif aux termes du droit civil, est, par exemple, maintenant soumise à un droit proportionnel, et le

Le droit fixe (1) peut être de 1, 2, 3, 5, 10, 15 ou 25 francs. Le droit de 1 franc s'applique aux renonciations et acceptations pures et simples de succession, legs ou communauté, aux actes de notoriété, aux adoptions, aux bilans, aux compromis ne contenant aucune obligation de sommes et valeurs qui donnent lieu au droit proportionnel, aux délivrances de legs pures et simples, aux transactions ne contenant aucune stipulation de somme et valeur, ni dispositions soumises par la loi de l'an VII à un plus fort droit d'enregistrement, aux procès-verbaux de délits ou de contraventions aux règlements généraux de police ou d'impositions, etc... et géné-

contrat de société, acte attributif, était, par contre, assujetti à un droit fixe par la loi de frimaire. Comme le montre M. Wahl, *op. cit.*, p. 34, c'est un intérêt de fiscalité qui « a seul entraîné l'établissement du droit proportionnel sur les licitations ». D'autre part, l'application du droit fixe à certains actes attributifs, par la loi de frimaire, se justifiait très aisément. Ainsi, en ce qui concerne le contrat de société, « le but de cette immunité (du droit de mutation), dit M. Wahl (*op. cit.*, p. 485), n'est pas seulement de favoriser la constitution de la société, il eût été d'autant plus injuste de percevoir le droit de mutation que, la société ou les associés réunis devenant propriétaires des apports, l'attribution, après la fin de la société, de ces apports à ceux qui les auraient faits aurait été passible d'un droit de mutation ». Ajoutons que si, depuis l'an VII, le droit fixe sur les contrats de société et diverses autres conventions a fait place à un droit gradué, puis proportionnel, ce dernier est un droit proportionnel réduit, ce qui montre que le législateur de 1893 n'a pas voulu pousser trop loin l'esprit de fiscalité.

1. Voir article 68.

ralement à tous actes civils, judiciaires ou extra-judiciaires, qui ne se trouvent pas assujettis à un autre droit fixe ou au droit proportionnel.

On paie le droit de 2 francs pour les inventaires mobiliers et procès-verbaux d'apposition, de reconnaissance et de levée de scellés (par vacation), pour les procès-verbaux de nomination de tuteurs et de curateurs, pour les ordonnances des juges de tribunaux civils rendues sur requêtes ou mémoires, celles de référé, de compulsoire ou d'injonction, celles portant permission de saisir-gager, revendiquer ou vendre, pour les actes faits et passés aux greffes des mêmes tribunaux, portant acquiescement, dépôt, décharge, désaveu, exclusion de tribunaux, affirmation de voyage, opposition à remise de pièces, enchères, surenchères, renonciation à communauté, succession ou legs, reprise d'instance, communication de pièces sans déplacement, affirmation et vérification de créance, opposition à délivrance de jugement, etc...

Le droit de 3 francs concerne les contrats de mariage ne contenant d'autres dispositions que des déclarations, de la part des futurs, de ce qu'ils apportent eux-mêmes en mariage et se constituent, sans aucune stipulation avantageuse entre eux, les partages entre co-propriétaires, les prestations de serment — pour entrer en fonctions — des greffiers et huissiers, des juges de paix, des gardes des

douanes, gardes-forestiers et gardes champêtres, les actes de société ou de dissolution de société ne portant ni obligation, ni délibération, ni transmission de biens, meubles ou immeubles, entre les associés ou autres personnes, les testaments et tous autres actes de libéralité qui ne contiennent que des dispositions soumises à l'événement du décès, et les dispositions de même nature qui sont faites par contrat de mariage entre les futurs ou par d'autres personnes, etc.

Le droit de 5 francs est exigé pour les actes d'émancipation, les déclarations et significations d'appel de jugements des juges de paix aux tribunaux civils et des abandons de biens volontaires ou forcés.

Celui de 10 francs concerne les déclarations et significations d'appel des jugements des tribunaux civils, de commerce et d'arbitrage et celui de 15 francs les actes de divorce, diverses prestations de serment, les jugements de tribunaux civils portant interdiction et ceux de séparation de biens entre mari et femme, lorsqu'ils ne portent point condamnation de sommes et valeurs, ou lorsque le droit proportionnel ne s'élève pas à 15 francs, et le premier acte de recours au tribunal de cassation, soit par requête, mémoire ou déclaration, en matière civile, de police ou correctionnelle.

Sont enfin assujettis au droit de 25 francs les

expéditions de jugement du tribunal de cassation, délivrées aux parties.

Les droits proportionnels (1) sont de 0 fr. 25, 0 fr. 50, 1 franc, 1 fr. 25, 2 francs, 2 fr. 50, 4 francs ou 5 o/o. Le droit de 0 fr. 25 o/o atteint les baux de pâturage et nourriture d'animaux, les baux à cheptel et reconnaissances de bestiaux, et les mutations qui s'effectueront par décès en propriété ou usufruit des biens meubles, en ligne directe. Le droit de 0 fr. 50 o/o frappe les actes et contrats d'assurance, les adjudications au rabais et marchés pour constructions, réparations, entretien, approvisionnements et fournitures dont le prix doit être payé par le Trésor national ou par les administrations centrales ou municipales, ou par les établissements publics, les billets à ordre, les cessions d'actions et coupons d'actions mobilières des compagnies et sociétés d'actionnaires, et tous autres effets négociables de particuliers ou de compagnies, à l'exception de lettres de change tirées de place en place, les cautionnements de sommes et objets mobiliers, les garanties mobilières et les indemnités de même nature, diverses expéditions de jugements portant condamnation, collocation ou liquidation de sommes et valeurs mobilières, intérêts et dépens entre particuliers, etc.

1. Voir article 69.

Sont soumis au droit de 1 o/o les adjudications au rabais autres que celles ci-dessus mentionnées, les baux à ferme ou à loyer pour un ou deux ans, ou pour une durée plus longue, à condition qu'elle soit limitée, les contrats, transactions, promesses de payer, arrêtés de comptes, billets, mandats, les transports, cessions et délégations de créances à terme, les délégations de prix stipulées dans un contrat, dans certains cas, les reconnaissances, celles de dépôts de sommes chez des particuliers et tous autres actes ou écrits qui contiendront obligation de sommes, sans libéralité et sans que l'obligation soit le prix d'une transmission de meubles ou immeubles non enregistrée, les mutations d'immeubles en propriété ou en usufruit, qui auront lieu par décès en ligne directe, etc...

Le droit de 1 fr. 25 o/o porte sur les donations entre vifs, en propriété ou usufruit, des biens meubles en ligne directe et les mutations en propriété ou usufruit de biens meubles qui s'effectuent par décès, entre collatéraux et autres personnes non parentes, soit par succession, soit par testament ou autre acte de libéralité à cause de mort.

2 o/o sont prélevés sur les adjudications, ventes, reventes, rétrocessions, marchés, traités et tous autres actes, soit civils, soit judiciaires, translatifs de propriété, à titre onéreux, de meubles, récoltes de l'année sur pied, coupes de bois taillés et de haute

futaie, et autres objets mobiliers, sur les échanges d'immeubles, sur les constitutions de rentes perpétuelles ou viagères et de pensions à titre onéreux, les cessions, transports et délégations qui en sont faits au même titre, sur les baux de biens meubles valables pour un temps illimité, etc.

Le droit de 2 fr. 50 o/o atteint les donations entre vifs, en propriété ou en usufruit, de biens meubles, par des collatéraux et autres personnes non parentes, les donations entre vifs, en propriété ou usufruit, de biens immeubles en ligne directe, et les transmissions de propriété ou d'usufruit de biens immeubles qui s'effectuent, par décès, entre époux.

Sont imposés au taux de 4 o/o les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions et tous autres actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux, les baux à rente perpétuelle de biens immeubles, ceux à vie et ceux dont la durée est illimitée, les parts et portions indivises d'immeubles acquises par licitation, etc.

Le droit de 5 o/o est applicable aux donations entre vifs de propriétés immobilières par des collatéraux et autres personnes non parentes, aux mutations immobilières qui s'effectuent par décès, entre collatéraux et étrangers, soit par succession, soit par testament ou autre acte de libéralité à cause de mort.

D'autre part, aux termes de la loi de frimaire (1), certains actes sont dispensés de la formalité de l'enregistrement ; d'autres, sans être affranchis de la formalité, sont exonérés du paiement des droits, soit définitivement, soit à titre temporaire. On distingue ainsi les actes exempts de la formalité de l'enregistrement, les actes à enregistrer gratis et les actes à enregistrer en débet (2).

Sont exempts de la formalité de l'enregistrement divers actes d'administration publique, les inscriptions sur le Grand Livre de la Dette publique, leurs transferts et mutations, les quittances des contributions, droits, créances et revenus payés à la nation, les passeports délivrés officiellement, les lettres de change tirées de place en place et celles provenant de l'étranger ou des colonies françaises, etc.

L'enregistrement gratuit concerne certains actes des huissiers et des gendarmes, les acquisitions, échanges et partages faits par l'État, les exploits, commandements, significations, sommations, saisies-arrêts et autres actes ayant pour objet le recouvrement des contributions directes et indirectes et de toutes autres sommes dues à l'État et même des contributions locales, lorsqu'il s'agit de cotes de 25 francs

1. Article 70.

2. Voir Caillaux, *Les Impôts en France*, Paris 1904, t. I, p. 210, 211.

et au-dessus, ou de droits et créances n'excédant pas au total la somme de 25 francs, etc.

On enregistre en débet les actes et procès-verbaux des juges de paix pour faits de police, des commissaires de police, des gardes établis par l'autorité publique pour délits ruraux et forestiers, les actes et jugements qui interviennent sur ces actes et procès-verbaux, etc.

Le titre VI de la loi de frimaire (articles 33 à 40) énumère les peines pour défaut d'enregistrement des actes et déclarations dans les délais et celles portées relativement aux omissions, aux fausses estimations et aux contre-lettres.

Les notaires qui n'auront pas fait enregistrer leurs actes dans les délais prescrits sont astreints à payer personnellement, par contravention, une amende de 50 francs, s'il s'agit d'un acte sujet au droit fixe, ou une somme égale au montant du droit s'il s'agit d'un acte sujet au droit proportionnel, sans que la peine puisse être inférieure à 50 francs. Les huissiers doivent, dans le même cas, payer 25 francs au cas de droit fixe ou une somme égale au montant du droit au cas de droit proportionnel, sans que l'amende puisse être moindre que 50 francs. Pour les greffiers, la peine est égale au montant du droit. Les actes sous seing privé, les testaments et divers actes passés en pays étranger ont à subir le double droit, s'ils ne sont pas enregistrés en temps voulu. Les

héritiers, donataires et légataires qui n'auront pas fait, dans les délais prescrits, la déclaration des biens qui leur sont transmis par décès paient un demi-droit en sus du droit de mutation ; les objets omis dans ladite déclaration et les insuffisances qui y sont constatées dans les estimations ont à verser un droit en sus. Les contre-lettres sont en principe nulles et de nul effet, mais si leur existence est constatée, il est exigé, à titre d'amende, une somme triple du droit qui aurait été perçu sur les sommes et valeurs ainsi stipulées.

Toutes ces peines ont pour objet de *réprimer* la fraude ; la loi de frimaire ne s'en contente pas et édicte dans son titre VII (1) d'autres obligations qui ont pour but de la *prévenir* : cette réglementation s'adresse aux notaires, aux huissiers, aux greffiers, aux secrétaires des administrations centrales et municipales, aux juges, aux arbitres, aux administrateurs et aux autres officiers ou fonctionnaires publics, enfin aux parties et aux receveurs de l'enregistrement. La plus importante de ces obligations, au point de vue du contrôle, est celle qui impose aux notaires, huissiers, greffiers et secrétaires des administrations centrales ou municipales la tenue de répertoires à colonnes destinés à l'inscription, jour par jour, sans blanc ni interligne et par ordre de

1. Articles 41 à 59.

numéros, des actes, exploits, jugements qu'ils reçoivent, donnent ou enregistrent. Ces agents sont tenus de communiquer leurs répertoires à toute réquisition aux préposés de l'enregistrement, sous peine d'amende. D'autre part, en vue de renforcer le contrôle, la loi de frimaire dispose que « les dépositaires des registres de l'état-civil, ceux des rôles des contributions et tous autres chargés des archives et dépôts de titres publics, sont tenus de les communiquer aux employés de l'enregistrement, à toute réquisition, et qu'il en est de même des notaires, huissiers, greffiers et secrétaires des administrations centrales ou municipales pour les actes dont ils sont dépositaires, sauf les testaments et autres actes de libéralité, à cause de mort, du vivant des testateurs. »

Le titre VIII (1) décide qu'en principe tout droit d'enregistrement perçu régulièrement en conformité de la loi de frimaire ne peut être restitué « quels que soient les événements postérieurs » ; il établit, en outre, une prescription de deux, trois ou cinq ans, dans certains cas, pour la demande des droits ; dans toutes les autres éventualités, la prescription est celle du droit commun, de trente ans.

1. Articles 60 à 62.

CHAPITRE III

LES LOIS D'ENREGISTREMENT DE L'AN VII A 1892

De l'an VII à 1892, la loi fondamentale de l'enregistrement, la loi du 22 frimaire an VII, fut modifiée à de nombreuses reprises. Comme ce travail porte sur l'évolution des droits d'enregistrement, on nous excusera de donner l'énumération sèche, il faut l'avouer, et forcément incomplète (1) des lois qui ont changé diverses dispositions de la loi de l'an VII. Cet énoncé nous montre l'évolution lente qui s'est accomplie pendant presque un siècle, et nous aide à mieux comprendre l'évolution brusque qui s'est produite depuis une vingtaine d'années.

Loi du 18 thermidor an VII. — Exemption en

1. Diverses lois modificatrices n'intéressent en rien notre sujet. Citons par exemple la loi du 27 ventôse an IX, qui explique quelques points douteux de la loi de frimaire an VII, la loi du 15-25 novembre 1808, relative aux demandes d'expertises d'immeubles situés dans le ressort de plusieurs tribunaux, etc.

faveur des cédules pour citer devant la justice de paix ou en conciliation.

Première loi du 21 ventôse an VII. — Rétablissement des droits de greffe.

Deuxième loi du 21 ventôse an VII. — Établissement de droits spéciaux pour l'inscription des créances hypothécaires et la transcription des actes de mutation.

Loi du 6 prairial an VII. — Perception, à titre de subvention extraordinaire de guerre, d'un décime par franc en sus des droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèques et de greffe (1).

Loi du 26 frimaire an VIII. — Dispense de la formalité de l'enregistrement et du timbre pour les actes concernant la liquidation de la dette publique.

Loi des 7-17 pluviôse an XII. — Modération des droits pour les donations en faveur des hospices.

Décret du 18 février 1809, dont l'article 2 dispose : « Il ne sera perçu pour l'enregistrement des actes de donations, legs ou acquisitions, légalement faits en faveur des congrégations hospitalières, qu'un droit fixe de 1 franc. »

1. Ce décime fut maintenu par la loi du 28 avril 1816.

Ordonnance du 27 avril 1814. — Exemption temporaire des droits d'enregistrement pour les ventes publiques de marchandises de coton, en ce qui concerne les fabricants domiciliés à Paris et dans les environs.

Loi du 28 avril 1816. — Assujettissement de nouveaux actes à un droit fixe de 0 fr. 50, 1 franc, 2 francs, 3 francs, 5 francs, 10 francs, 25 francs, 50 francs et de 100 francs, ou à un droit proportionnel de 0 fr. 25, 0 fr. 50, 1 franc, 1 fr. 50, 3 francs, 3 fr. 50, 5 francs et 5 fr. 50 o/o. Mentionnons spécialement la disposition suivante (1) :

Les droits de donations entre vifs et des mutations qui s'effectuent par décès, soit par succession, soit par testament ou autres actes de libéralité à cause de mort, de propriété ou d'usufruit de biens meubles et immeubles, entre époux, en ligne collatérale, et entre personnes non parentes, seront perçus d'après les quantités ci-après :

Pour les biens immeubles :

D'un époux à un autre époux, par donation ou testament, 3 francs par 100 francs ;

Des frères et sœurs à des frères et sœurs et descendants d'iceux, successions de neveux et nièces, petits-neveux et petites-nièces, dévolues à des oncles et tantes, grands-oncles et grand'tantes, et autres parents au degré successible, 5 francs par 100 francs ;

Entre toutes autres personnes, 7 francs par 100 francs.

1. Article 53.

Pour les biens meubles :

Entre époux, 1 fr. 5 0/0 ; entre frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces et autres parents au degré successible, 2 fr. 5 0/0.

Entre toutes autres personnes, 3 fr. 5 0/0...

Loi du 25 mars 1817. — Enregistrement de certains actes en débet ou gratis.

Loi du 15 mai 1818. — Abaissement à 0 fr. 50 0/0, dans certains cas, des droits sur la vente d'objets mobiliers, fixés à 2 0/0 par l'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII; enregistrement gratuit des actes de reconnaissance d'enfants naturels appartenant à des individus notoirement indigents et des lettres patentes de dispense d'âge pour mariage délivrées aux personnes reconnues indigentes; exemption de divers actes, arrêtés et décisions des autorités administratives en ce qui concerne le timbre de la minute et l'enregistrement de la minute et de l'expédition; exemption des mêmes documents, pour le timbre de l'expédition, s'il s'agit d'indigents.

Loi du 16 juin 1824. — Réduction des droits d'enregistrement et de transcription sur les échanges à un franc, quelle que soit la valeur des biens en cause, en cas de contiguïté des immeubles échangés; réduction de 2 à 1 0/0 du droit frappant les échanges ordinaires; abaissement à 0 fr. 25 et à 1 0/0 des droits

sur les donations entre vifs en ligne directe — meubles et immeubles respectivement — si la donation porte partage, conformément aux articles 1075 et 1076 du Code civil, et que ce partage soit fait par les père et mère ou autres ascendants entre leurs enfants ou descendants ; enregistrement gratis des actes de poursuite et tous autres actes ayant pour objet le recouvrement des contributions publiques et de toutes autres sommes dues à l'État ou des contributions locales et le recouvrement des sommes dues pour mois de nourrice, s'il s'agit de cotes, droits et créances n'excédant pas au total 100 francs ; réduction à 0 fr. 35 au lieu de 0 fr. 50 du droit de timbre proportionnel pour les effets, billets, et obligations de 50 francs et au-dessus ; forte diminution des amendes prononcées dans certains cas contre les fonctionnaires publics et officiers ministériels ; abaissement à un vingtième du montant des effets, billets et obligations de moins de 600 francs écrits sur papier non timbré, de l'amende fixe de 30 francs établie par les lois du 13 brumaire an VII et du 6 prairial de la même année.

Loi du 18 avril 1831. — Remplacement des droits fixes par des droits proportionnels d'enregistrement et de transcription en ce qui concerne les actes d'acquisition et les donations ou legs faits au profit des départements, communes, hospices, etc... et autres établissements publics.

Première loi du 21 avril 1832. — Possibilité d'une remise de tout ou partie des droits de sceau pour la délivrance des lettres de naturalité et des dispenses d'âge et de parenté pour mariage, si les impétrants sont hors d'état d'acquitter les droits fixés par la loi de 1816 ; dans l'affirmative, réduction proportionnelle du droit d'enregistrement.

Deuxième loi du 21 avril 1832. — Nouvelle tarification des droits sur les donations entre vifs et les mutations par décès, soit par succession, soit par testament ou autres actes de libéralité à cause de mort, de biens meubles ou immeubles, en ligne collatérale et entre personnes non parentes :

Entre frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces, pour les donations entre vifs par contrat de mariage, sur les meubles, 2 o/o ; sur les immeubles : 4 fr. 50 o/o ; pour les donations entre vifs hors contrat de mariage et les mutations par décès, sur les meubles 3 o/o ; sur les immeubles 6 fr. 50 o/o.

Entre grands oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces, cousins germains, pour les donations entre vifs par contrat de mariage : sur les meubles 2 fr. 50 o/o, sur les immeubles 5 o/o ; pour les donations entre vifs hors contrat de mariage et les mutations par décès : sur les meubles 4 o/o, sur les immeubles 7 o/o ;

Entre parents au quatrième degré et jusqu'au dou-

zième, pour les donations entre vifs par contrat de mariage : sur les meubles 3 o/o, sur les immeubles 5 fr.50 o/o; pour les donations entre vifs hors contrat de mariage et les mutations par décès : sur les meubles 5 o/o, sur les immeubles 8 o/o.

Entre personnes non parentes, pour les donations entre vifs par contrat de mariage, sur les meubles : 4 francs pour 100 francs ; sur les immeubles : 6 francs pour 100 francs ; pour les donations entre vifs hors contrat de mariage et les mutations par décès : sur les meubles : 6 francs pour 100 francs ; sur les immeubles : 9 francs pour 100 francs.

Loi du 24 mai 1834. — Dégrevement de certains actes dans l'intérêt du commerce ; abrogation de la disposition de la loi de 1824 qui assujettit au droit fixe les échanges de terrains contigus.

Loi du 18 juillet 1836. — Fixation des conditions dans lesquelles les donations entre vifs de rentes sur l'État jouiront de l'exemption du droit proportionnel d'enregistrement.

Loi du 20 juillet 1837. — Possibilité de remise totale ou partielle des droits de sceau et d'enregistrement sur les lettres-patentes portant réintégration dans la qualité de Français et sur les autorisations de service militaire ou d'acceptation de fonctions publiques à l'étranger.

Loi du 3 mai 1841. — Exemption du timbre et de l'enregistrement pour les plans, procès-verbaux, certificats, significations, contrats, quittances et autres actes relatifs à l'expropriation pour cause d'utilité publique.

Loi du 19 juillet 1845. — Élévation du droit fixe sur les exploits concernant les procédures en matière civile devant les juges de paix, les actes d'émancipation, etc...

Loi du 3 juillet 1846. — Exemption en faveur des indigents pour les extraits des registres de l'état-civil, les actes de notoriété, les délibérations des conseils de famille, la légitimation des enfants, etc...

Décret du 23 mars 1848. — Abaissement à un franc du droit d'enregistrement des protêts.

Loi du 7 mai 1849. — Soumission au droit de transmission de propriété en ligne directe de la mutation par décès d'un majorat de biens particuliers.

Loi du 18 mai 1850. — Assujettissement aux droits sur les successions et les donations des mutations par décès ou entre vifs à titre gratuit des rentes sur l'État, aux mêmes quotités que pour les immeubles les transmissions de meubles à titre gratuit ou par décès; élévation à 2 francs du moindre droit fixe

d'enregistrement pour les actes civils et administratifs ; allongement des prescriptions pour les omissions de biens dans les déclarations après décès et pour les successions non déclarées.

Loi du 7 août 1850. — Abaissement de divers droits proportionnels (1).

Loi du 10 décembre 1850. — Exemption des droits d'enregistrement pour les actes et jugements ayant pour objet de faciliter le mariage des indigents, la légitimation de leurs enfants naturels et le retrait de ces enfants déposés dans les hospices.

Loi du 14 juillet 1855. — Établissement d'un second décime sur les droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèques et de greffe.

Loi du 23 juin 1857. — Abolition du second décime ; abrogation de l'exemption d'enregistrement que la loi du 5 juin 1850 édictait pour les cessions d'actions dans les sociétés, compagnies ou entreprises, tout en les assujettissant à un droit proportionnel de timbre ; établissement d'un droit proportionnel de transmission sur lesdites cessions (paiement de l'impôt ou bien lors de chaque transfert pour les

1. La loi du 5 mai 1855 les a rétablis à leur ancien taux.

titres nominatifs ou bien annuellement pour les titres au porteur).

Loi du 2 juillet 1862. — Rétablissement du second décime.

Lois du 8 juin 1864, du 8 juillet 1865, du 18 juillet 1866, du 31 juillet 1867, du 2 août 1868, du 8 mai 1869 et du 27 juillet 1870. — Réduction à moitié du second décime.

Loi du 27 juillet 1870. — Réduction des droits d'enregistrement applicables aux échanges d'immeubles ruraux.

Loi du 23 août 1871. — Rétablissement du second décime ; assujettissement au droit de mutation de toutes les transmissions de valeurs mobilières étrangères ; au cas de dissimulation du prix de vente, élévation de la pénalité au quart de la somme dissimulée et autorisation à l'administration de recourir à tous les genres de preuve du droit commun.

Loi du 16 septembre 1871. — Élévation de 0 fr. 20 à 0 fr. 50 et de 0 fr. 12 à 0 fr. 15 0/0 des droits portant respectivement sur les transmissions de titres au porteur et les transmissions de titres nominatifs.

Loi du 28 février 1872. — Imposition d'un droit

gradué de 1 o/o sur divers actes, sociétés, contrats de mariage, partages, etc., qui ne supportaient qu'un droit fixe ; substitution de droits proportionnels à des droits fixes, dans certains cas ; augmentation de 0 fr. 25 à 0 fr. 50 o/o du droit sur les lettres de change.

Loi du 30 mars 1872. — Augmentation de 0 fr. 15 à 0 fr. 25 o/o du droit sur les transmissions de titres au porteur.

Loi du 29 juin 1872. — Fixation à 0 fr. 50 et à 0 fr. 20 o/o du droit de transmission sur les titres nominatifs et les titres au porteur, les uns et les autres sans décimes ; défense de coter, négocier, exposer en vente ou émettre en France des titres étrangers sans les avoir soumis au droit de transmission.

Loi du 30 décembre 1873. — Création d'un demi-décime en sus ; cette disposition ne s'applique pas aux droits de greffe et de timbre (1).

Loi du 21 juin 1875. — Réduction de 1 fr. 50 à 0 fr. 50 du droit de transcription sur les donations à titre de partage anticipé ; disposition en vertu de laquelle les droits de mutation prélevés sur les transmissions

1. C'est depuis cette loi que les droits d'enregistrement sont majorés de 25 o/o, et les droits de timbre de 20 o/o.

d'immeubles ruraux seront liquidés sur le revenu multiplié par 25 et 12,5 dans les cas où, auparavant, ils étaient multipliés par 20 et par 10 ; augmentation de 2 fr. 50 à 3 fr. 50 0/0, droit de transcription compris, du droit sur les échanges d'immeubles ruraux non soumis au régime de faveur de la loi de 1870 ; soumission aux droits de mutation de toutes sommes, rentes ou émoluments quelconques, faisant l'objet d'assurances sur la vie et payés au décès de l'assuré ; le droit accordé par la loi du 23 août 1871 aux agents de l'enregistrement de prendre communication des documents existant chez les sociétés, les compagnies d'assurances et tous autres assujettis à leurs vérifications, pour s'assurer de l'exécution des lois sur le timbre, sera également exercé par eux pour contrôler la perception des droits d'enregistrement.

Loi du 28 décembre 1880. — Assujettissement au droit de mutation à titre gratuit, entre vifs ou par décès, suivant les circonstances, des accroissements opérés par suite de clauses de réversion dans les sociétés qui admettent l'adjonction de nouveaux membres.

Loi du 23 octobre 1884. — Restitution des droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèque prélevés sur les actes de procédure pour les ventes judiciaires dont le prix n'excède pas 2.000 fr.

Loi du 3 novembre 1884. — Nouvelle réduction de tarifs pour les échanges d'immeubles ruraux contigus.

Loi du 29 décembre 1884. — Assujettissement à l'impôt de mutation de tous les accroissements qui s'opèrent dans les sociétés religieuses par suite du décès ou de la retraite d'un associé.

Toutes ces lois révèlent une tendance soit éthique, soit fiscale, soit en même temps éthique et fiscale. Chaque fois qu'il s'est résolu à modifier la loi de frimaire sur un point quelconque, le législateur a fait abstraction de l'intérêt que présentait pour le contribuable l'accomplissement de la formalité. De plus en plus le service rendu, là où il existe, n'apparaît que comme un prétexte pour la perception des droits. De nouvelles opérations juridiques sont même assujetties à l'impôt, les tarifs édictés par la loi de frimaire sont même aggravés à différentes reprises — tel a été surtout le cas des mutations à titre gratuit — bien souvent sans autre justification sérieuse que les besoins croissants du Trésor, dûs la plupart du temps aux guerres du premier et du second Empires. Quelquefois l'intérêt du fisc se dissimule derrière des réformes ayant pour but avoué la péréquation de l'impôt, la substitution d'un régime égal aux inégalités consacrées par le législateur de l'an VII; dans cet esprit, on peut citer, entre autres remaniements, les dispo-

sitions des lois du 18 mai 1850 et du 23 août 1871 ; la première étend les droits sur les successions et les donations aux mutations à titre gratuit des rentes sur l'État et la seconde établit l'impôt de l'enregistrement sur toutes les transmissions de valeurs mobilières étrangères. Enfin, le législateur, par diverses mesures, a voulu témoigner de sa bienveillance envers les deshérités et a privé ainsi le Trésor de quelques ressources, d'ailleurs assez peu considérables. Mentionnons, comme exemples, la loi du 3 juillet 1846 qui édicte une exemption au profit des indigents pour les extraits des registres de l'état civil, les actes de notoriété, etc., le décret du 23 mars 1848 qui abaisse le droit afférent aux protêts, la loi très importante du 23 octobre 1884 qui ordonne la restitution des droits d'enregistrement (et aussi de timbre, de greffe et d'hypothèques) prélevés sur les actes de procédure pour les ventes judiciaires dont le prix ne dépasse pas 2.000 francs, etc.

C'est cette évolution, lente avant 1892, mais néanmoins facile à constater, indéniable, que nous allons retrouver à partir des vingt dernières années, mais beaucoup plus rapide. Les tendances démocratiques et égalitaires deviennent, en effet, de plus en plus puissantes et irrésistibles durant cette période et s'imposent, de plus en plus, au Parlement. D'autre part, les budgets, dont on déplorait autrefois l'accroissement en général bénin (sauf à dater de la guerre

de 1870) s'enflent maintenant chaque année d'une centaine de millions, en raison du coût toujours croissant de la paix armée, des exigences de la politique sociale et de maintes autres causes. Mais avant d'examiner les nombreuses modifications apportées depuis une vingtaine d'années à la loi de frimaire et aux lois qui lui ont succédé pendant environ un siècle, nous nous proposons d'étudier l'évolution analogue subie par les droits de timbre, de greffe et d'hypothèques de l'an VII à 1892.

CHAPITRE IV

LE TIMBRE EN FRANCE AVANT 1892

En France, le timbre ne fut édicté, pour la première fois, que par un édit du 20 mars 1655 qui resta sans effet par suite de l'opposition du Parlement. Mais un arrêt du Conseil, en date du 22 avril 1678, qui fut exécuté, établit le timbre comme impôt proprement dit.

Les règlements les plus importants relatifs au timbre, sous l'ancien régime, sont l'ordonnance royale du 11 juin 1680, la déclaration du roi du 18 avril 1690 et l'édit du 25 février 1748.

La Révolution eut pour effet un remaniement complet des droits de timbre ; le décret-loi du 12 décembre 1790, sanctionné le 11 février 1791, est à ce point de vue la loi fondamentale de la période intermédiaire ; ses dispositions principales ont été reproduites par la loi du 13 brumaire an VII — qui est pour le timbre ce que la loi du 22 frimaire an VII est pour l'enregistrement — et qui n'a fait que la compléter.

La loi du 13 brumaire an VII forme, aujourd'hui encore, la base de la législation sur le timbre.

La contribution du timbre, dit l'article premier, est établie sur tous les papiers destinés aux actes civils et judiciaires, et aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi.

Cette loi distingue deux sortes de droits : le droit de timbre imposé et tarifé en raison de la *dimension* du papier dont il est fait usage, et le droit de timbre créé pour les effets négociables ou de commerce, et gradué en raison des *sommes* qui y sont exprimées sans égard à la dimension du papier.

Le droit de dimension s'élève à 1 fr. 50, 1 franc, 0 fr. 75, 0 fr. 50 ou 0 fr. 25 suivant qu'il s'agit de feuilles de grand registre, de grand papier, de moyen papier, de petit papier ou de demi-feuille. Le droit gradué se monte à 0 fr. 50 pour 1.000 francs inclusivement et sans fraction, à quelque somme que puissent s'élever les effets.

Les articles 12 et 14 de la loi de brumaire énumèrent les actes soumis au timbre : nous ne les reproduirons pas ici à cause de leur longueur.

L'article 16 nous donne d'ailleurs la liste des actes exempts ; nous nous contenterons d'en mentionner quelques-uns :

Quittances des traitements et émoluments des

fonctionnaires et employés salariés par la République ;

Quittances des secours aux indigents et des indemnités pour incendies, inondations, épizooties et autres cas fortuits ;

Toutes quittances, même celles entre particuliers, pour créances ou sommes n'excédant pas 10 francs, quand il ne s'agit pas d'un acompte ou d'une quittance finale sur une plus forte somme ;

Les articles suivants (art. 16 à 32) énumèrent les obligations respectives des notaires, huissiers, greffiers, secrétaires des administrations centrales et municipales, arbitres et experts, des diverses autorités publiques, des préposés à la régie et des citoyens ; ils édictent en outre des peines contre les contrevenants. Nous ne donnerons pas ici la liste de ces obligations et de ces amendes ; il nous suffit de mentionner leur caractère exclusivement fiscal.

La loi du 13 brumaire an VII reste la pierre angulaire de tout le système de perception des droits de timbre. Les lois postérieures, très nombreuses, l'ont cependant très profondément altérée. « Chaque jour, en effet, dit *le Dictionnaire des droits d'enregistrement* (1), avec les progrès du commerce et de l'industrie, avec le développement de la richesse

1. Volume cité, p. 437.

publique, entraient dans les usages une infinité d'écrits de toute nature, peu connus ou inconnus sous l'empire de la loi de brumaire, et qui devaient attendre la loi moderne, afin de satisfaire aux besoins toujours croissants du Trésor public..... Mais ce qu'on peut reprocher au législateur, surtout depuis 1870, c'est en frappant l'écrit nouveau d'une taxe (1), de n'avoir que rarement cherché à le faire rentrer dans l'une des deux catégories si nettes et si tranchées établies par la loi de brumaire, d'avoir ainsi multiplié les tarifs spéciaux, établissant des droits fixes, sans tenir compte de la dimension du papier employé, et des droits gradués qui ne sont ni fixes ni proportionnels. »

Voici maintenant la liste, résumée et incomplète, des modifications de la loi de brumaire, survenues avant 1891.

Rappelons que nous avons déjà mentionné certaines de ces modifications dans le chapitre III, à propos des droits d'enregistrement, car bien souvent les mêmes lois contiennent à la fois des dispositions relatives à l'enregistrement et au timbre.

Première loi du 6 prairial an VII. — Appli-

1. Comme nous l'avons dit plus haut, beaucoup d'auteurs modernes n'emploient plus le mot *taxe* dans le sens *d'impôt*.

cation du timbre proportionnel aux billets et obligations non négociables.

Deuxième loi du 6 prairial an VII. — Voir chapitre III.

Loi du 28 fructidor an VII. — Exemption du timbre pour tous certificats et toutes pièces justificatives pour toucher le paiement de la solde de retraite.

Loi du 26 frimaire an VIII. — Dispense des formalités du timbre pour les actes concernant la liquidation de la dette publique.

Décret du 8 thermidor an XII. — Exemption du timbre pour les registres et procès-verbaux de vente du Mont-de-Piété.

Loi du 28 avril 1816. — Augmentation du tarif des droits de timbre, élévation à 0 fr. 35, 0 fr. 70, 1 fr. 25, 1 fr. 50 et 2 francs des droits de dimension ; fixation à 1 fr. 25 du droit sur les expéditions, copies et extraits d'actes reçus par les notaires, greffiers, etc ; augmentation des deux cinquièmes des droits sur les effets de commerce ; fixation, suivant la superficie, à 0 fr. 10 et 0 fr. 05 du droit sur les affiches ; à 0 fr. 10, 0 fr. 05, 0 fr. 025 et 0 fr. 010 du droit sur les avis et autres annonces ; établissement d'un timbre spécial

sur les feuillets des livres de commerce (0 fr. 20, 0 fr. 30 et 0 fr. 50 suivant la dimension) ; disposition édictant la solidarité entre les parties pour le recouvrement des droits et amendes.

Loi du 25 mars 1817. — Exemption des ouvrages périodiques relatifs aux sciences et aux arts, de plus des deux feuilles, et des prospectus et annonces de librairie.

Loi du 16 juin 1824. — Voir chapitre III.

Loi du 24 mai 1834. — Modification des règles relatives au timbre des lettres de change et aux amendes pour infraction ou contravention.

Loi des 5-14 juin 1850. — Nouvelle réglementation du timbre sur les effets de commerce et assujettissement au droit des bordereaux de commerce, des titres d'actions et d'obligations et des polices d'assurances.

« Cette loi, dit le *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, est importante et d'un intérêt journalier : le législateur a eu pour but de rétablir jusqu'à un certain degré, entre la propriété territoriale et la richesse mobilière, cette égalité de charges que l'extrême diversité de leur nature et de leurs con-

ditions ne permet de réaliser que très imparfaitement (1). » Voici, abrégées autant que possible, les principaux taux édictés par ce texte :

Droit sur les effets de commerce

Cinq centimes pour les effets de 100 francs et au-dessous ;

Dix centimes pour ceux au-dessus de 100 francs, jusqu'à 200 francs ;

Quinze centimes pour ceux au-dessus de 200 francs, jusqu'à 300 francs ;

Vingt centimes pour ceux au-dessus de 300 francs, jusqu'à 400 francs ;

.

Un franc cinquante pour ceux au-dessus de 2.000 francs, jusqu'à 3.000 francs ;

Deux francs pour ceux au-dessus de 3.000 francs, jusqu'à 4.000 francs, et ainsi de suite en suivant la même progression et sans fraction.

Titre ou certificats d'action, dans une société, compagnie ou entreprise quelconque :

Cinquante centimes et 1 franc o/o du capital nominal, en principe, suivant que la durée n'excédera pas ou dépassera dix années.

Possibilité de remplacer ce droit par un abon-

1. Page 438, au mot *Timbre et comptabilité*.

ment annuel de 0 fr. 05 0/0 du capital nominal, en principe.

Obligations négociables des départements, communes, établissements et compagnies :

Un franc 0/0 du montant du titre.

Possibilité d'un abonnement annuel de 0 fr. 05 0/0.

Police d'assurances autres que les assurances maritimes. — Rédaction sur papier muni d'un timbre de dimension, ou bien, au choix, droit annuel (abonnement) de 2 francs pour 1.000 francs du total des sommes assurées, 1 franc 0/0 des collectes de l'année et 2 francs pour 1.000 francs des versements annuels, suivant la nature des compagnies.

Polices d'assurances maritimes : timbre de dimension.

La loi des 5-14 juin 1850 édicte, en outre, de nombreuses mesures de contrôle et de répression de la fraude (registres, amendes, etc.).

Loi du 8 juillet 1852. — Imposition d'un droit spécial sur les affiches peintes sur les murs.

Loi des 23-27 juin 1857. — Abrogation du droit auquel étaient assujettis « les avis imprimés qui se créent et se distribuent dans les rues et lieux publics, et que l'on fait circuler de toute autre manière ».

Même loi et décret des 17-28 juillet 1857. — Assu-

jettissement des actions et obligations étrangères, cotées et circulant en France, à des droits de timbre équivalents à ceux que supportent les titres similaires des sociétés françaises.

Loi du 2 juillet 1862. — Nouvel accroissement des droits de dimension ; élévation de 2 à 3 fr. pour 1.000 de la taxe d'abonnement, frappant certaines polices d'assurances ; augmentation des amendes pesant sur les infractions en matière de droits de dimension ; établissement d'une tarification spéciale pour les bordereaux et les arrêtés des agents de change et des courtiers.

Loi du 13 mai 1863. — Soumission au timbre des titres ou effets publics des gouvernements étrangers (0 fr. 50 0/0 ou fraction de 100 fr. de leur valeur nominale) et des récépissés délivrés par les compagnies de chemins de fer (0 fr. 20).

Loi du 14 juin 1865. — Exemption temporaire des chèques.

Loi du 8 juillet 1865. — Création d'un droit spécial pour les quittances des comptables de deniers publics (0 fr. 20).

Loi du 18 juillet 1866. — Remaniement du tarif applicable aux affiches sur papier (0 fr. 05, 0 fr. 10,

0 fr. 15, 0 fr. 20 et 0 fr. 40 suivant la dimension et le nombre des annonces).

Loi du 23 août 1871. — Addition de 2 décimes au principal des droits de timbre de toute nature, sauf de ceux portant sur les effets de commerce dont le tarif (0 fr. 05 0/0) fut porté au double (0 fr. 10 0/0) ; réduction à 0 fr. 10 du droit sur les quittances, reçus et décharges sous seing privé ; extension aux « livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité, afin qu'ils s'assurent de l'exécution des droits sur le timbre » du droit, conféré par les lois antérieures aux agents de l'enregistrement, de prendre communication, aux sièges des sociétés et compagnies ainsi que chez tous les assureurs, entrepreneurs de transports et autres assujettis, des documents spécifiés dans lesdites lois ; création d'un droit de 0 fr. 10 sur les chèques.

Lois des 28 février et 30 mars 1872. — Élévation à 0 fr. 35 et 0 fr. 70 des droits sur les récépissés en matière de grande et de petite vitesse respectivement.

Lois du 30 mars et du 29 juin 1872. — Soumission des titres émis par les villes, provinces et corporations étrangères et tous autres établissements publics étrangers à des droits équivalents à ceux établis sur les titres similaires français avant toute

émission, négociation, exposition en vente ou énonciation dans un acte en France.

Loi du 25 mai 1872. — Remaniement du droit sur les titres de rentes et autres effets publics étrangers (au lieu du droit proportionnel de 0 fr. 50 o/o, taxe fixe de 0 fr. 75 pour chaque titre de 500 fr. et au-dessous, de 1 fr. 50 pour les titres de 1.000 fr., etc.).

Loi du 29 juin 1872. — Assujettissement au timbre des titres étrangers cotés, négociés, exposés en vente ou émis en France.

Loi du 20 décembre 1872. — Diminution de 1 fr. pour 1.000 à 0 fr. 50 pour 2.000 du droit sur les effets de commerce tirés sur l'étranger ; et de 30 fr. à 25 francs du droit sur les permis de chasse (15 fr. pour l'État et 10 fr. pour la commune).

Loi du 30 décembre 1873. — Addition d'un demi-décime aux deux qui existaient déjà pour les amendes en cas d'infraction aux lois sur le timbre.

Loi du 19 février 1874. — Élévation à 0 fr. 15 o/o du timbre des effets négociables ou de commerce, extension de ce droit aux billets, obligations, délégations et mandats non négociables ; dispositions diverses relatives aux chèques ; accroissement du

droit de 0 fr. 10 à 0 fr. 20 pour les chèques de place à place.

Loi du 19 mai 1874. — Exemption des certificats délivrés par les instituteurs ou les inspecteurs primaires au sujet du travail des enfants et des filles mineures employés dans l'industrie.

Loi du 21 juin 1875. — Confirmation et extension du droit de communication conféré aux agents de l'enregistrement (sociétés, compagnies d'assurances, entrepreneurs de transports, etc.) ; addition de deux décimes, soit 3 francs, à la part de l'État dans le timbre des permis de chasse.

Loi du 22 décembre 1878. — Réduction à 0 fr. 05 0/0 du droit sur les effets de commerce.

Lois du 3 mars et du 24 juillet 1881. — Abaissement à 0 fr. 10 du droit de timbre applicable aux récépissés, bulletins d'expédition ou connaissements relatifs aux transports de colis postaux, y compris la décharge donnée par le destinataire.

Loi du 29 juillet 1881. — Graduation de 100 fr. en 100 francs du timbre sur les effets de commerce.

Loi du 23 octobre 1884. — Voir chapitre III.

Loi du 29 décembre 1884. — Obligation de l'abonnement pour le paiement des droits de timbre des polices d'assurances contre l'incendie et sur la vie.

Loi du 16 juin 1888. — Abaissement à 0 fr. 50 du prix des passeports, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur.

Loi du 17 juillet 1889. — Substitution au droit fixe de 0 fr. 70 sur les récépissés de chemins de fer (petite vitesse), d'un tarif gradué de 0 fr. 20 à 2 fr. 10, suivant le prix du transport.

Loi du 26 décembre 1889. — Abrogation de la disposition précédente.

Nous ne pouvons répéter ici que ce que nous avons exposé au sujet des droits d'enregistrement proprement dits à la fin du chapitre précédent. Toutefois, il existe une différence importante entre ces droits et l'impôt du timbre. Tandis que l'enregistrement est souvent un service rendu au contribuable, le timbrage des actes juridiques n'est jamais qu'un mode de perception de l'impôt. Dans ces conditions, l'évolution que nous venons de constater de l'an VII à 1892 n'a d'autre but que la satisfaction des besoins du fisc d'une part, et des tendances démocratiques de l'autre. Ici, le législateur ne peut

jamais considérer le droit comme la contre-partie de l'avantage retiré du timbrage des actes ; aussi n'a-t-il pas eu recours à ce prétexte, quand il a décidé d'augmenter ou d'étendre les droits ou de leur faire subir toutes autres modifications.

CHAPITRE V

LES DROITS DE GREFFE ET D'HYPOTHÈQUE EN FRANCE AVANT 1892

Les droits de greffe

« Les droits de greffe, dit le *Dictionnaire des droits d'enregistrement* (1), étaient les plus anciens des droits perçus sur les actes judiciaires : Bosquet cite, dans son *Dictionnaire des domaines*, une ordonnance de Philippe le Long de 1319, déclarant qu'il appartient au roi de régler les émoluments des greffes et de s'en attribuer tout ou partie. Les actes judiciaires supportaient, en outre, les droits de scel, réglés par un édit de 1696 et un tarif de 1708, et les droits d'insinuation, perçus en vertu de l'édit de décembre 1703, sur certaines sentences ou jugements, comme interdictions, séparations de biens, etc.

1. *Op. cit.* V° *Greffe-greffier*, t. III, p. 161.

Enfin, il y avait les épices des juges, sur lesquels on retenait une portion au profit du roi. »

L'Assemblée constituante, voulant la justice gratuite, supprima les droits de greffe ; toutefois elle les remplaça par un droit d'enregistrement. Le besoin d'impôt eut pour résultat le vote d'une loi du 21 ventôse an VII qui rétablit les droits de greffe au profit de l'État dans tous les tribunaux civils et de commerce. La loi du 22 prairial de la même année y joignit les actes relatifs aux expropriations forcées, les adjudications en justice et les procès-verbaux d'ordre. La loi du 16 novembre 1875 institua, en outre, un droit pour l'inscription au rôle des causes portées à l'audience des juges de paix. Par contre, les actes des tribunaux correctionnels et criminels échappèrent à tout droit de greffe au profit du Trésor.

Il y avait des droits fixes et des droits proportionnels :

Droits fixes. — Droit de mise au rôle de 5 francs, 3 francs, 1 fr. 50 et 1 franc suivant le tribunal et la nature de la cause ; droit fixe de rédaction et de transcription de 1 fr. 25 en principe, de 1 fr. 50 pour les surenchères et pour les dépôts ou productions de titres ou créances dans les ordres et contributions, de 3 francs pour les dépôts d'états d'inscriptions certifiées par les conservateurs, de 0 fr. 50 pour les

enquêtes par chaque déposition de témoins ; droit d'expédition de 1 franc, 1 fr. 50 ou 2 francs par rôle suivant la nature des actes et des tribunaux.

Droits proportionnels de rédaction et de transcription. — Vingt-cinq centimes 0/0 pour les bordereaux de collocation, de 0 fr. 50 0/0 sur les cinq premiers mille francs et de 0 fr. 20 0/0 sur l'excédent pour les adjudications en justice.

La loi du 21 ventôse an VII édictait également des remises pour les greffiers des cours d'appel et des tribunaux civils et de commerce ; les taux étaient ainsi fixés : un dixième du principal des droits de mise au rôle, de rédaction et de transcription ; remise de 0 fr. 30 par rôle sur le droit d'expédition, abaissée à 0 fr. 20 si l'expédition était demandée par un agent de l'État en son nom et pour soutenir ses droits.

Les droits de transcription et d'hypothèque

Outre les droits de greffe, la loi du 21 ventôse an VII établit un droit sur l'inscription des créances hypothécaires et sur la transcription des actes emportant mutation de propriété mobilières. Cette loi reproduit les prescriptions des lois du 9 messidor an III et du 9 vendémiaire an VII.

La loi de ventôse an VII et celle du 28 avril 1816 fixent le droit d'inscription à 1 0/00 du capital de chaque créance hypothécaire.

La loi de ventôse fixe à 1 fr. 50 0/0 du prix intégral des mutations le droit de transcription des actes comportant transmission de propriétés immobilières. La loi du 28 avril 1816, afin de frapper les personnes qui ne recouraient pas à la formalité de la transcription, décide que :

Dans tous les cas où les actes seront de nature à être transcrits au bureau des hypothèques, le droit (d'enregistrement) sera augmenté de 1 fr. 50 0/0, et la transcription ne donnera plus lieu à aucun droit proportionnel et (que) les actes de transmission d'immeubles et droits immobiliers, susceptibles de transcription, ne seront assujettis à cette formalité que pour un droit fixe de 1 franc, outre le droit du conservateur, lorsque les droits en auront été acquités au moment de l'enregistrement.

La même loi incorpore d'ailleurs expressément le droit de transcription au droit d'enregistrement en un tarif unique de 5 fr. 50 0/0 (1). La même incorporation a été réalisée par la loi du 3 novembre 1884, dont l'article premier est ainsi libellé :

Il ne sera perçu sur les échanges d'immeubles ruraux que 20 centimes par 100 francs pour tout droit proportionnel

1. La loi de frimaire an VII ne soumettait, en effet, qu'à un droit de 4 0/0 les mutations d'immeubles à titre onéreux.

d'enregistrement et de transcription, lorsque les immeubles échangés seront situés dans la même commune ou dans les communes limitrophes. En dehors de ces limites, le tarif ainsi fixé ne sera applicable que si l'un des immeubles échangés est contigu aux propriétés de celui des échangistes qui le recevra, et dans le cas seulement où ces immeubles auront été acquis par les contractants par acte enregistré depuis plus de deux ans ou recueillis à titre héréditaire.

En matière de droits de greffe, de transaction et d'hypothèque, on ne constate point la même évolution qu'en matière de droits d'enregistrement et de timbre. Ici le point de vue fiscal a été sacrifié. Les droits de greffe, auxquels ne correspondait aucun service au contribuable, n'ont guère été modifiés de ventôse an VII à 1892. Quant aux droits de transcription et d'hypothèque, les remaniements qu'ils ont subi n'intéressent pas directement notre sujet, sauf la réforme contenue dans la loi du 23 octobre 1884 et que nous avons résumée dans le chapitre III relatif à l'enregistrement proprement dit. Ajoutons que le contribuable est très intéressé à l'accomplissement des formalités de la transcription et de l'inscription, et que, par suite, le pourcentage des droit perçus serait tout à fait justifié par le service rendu si à ces droits ne s'en ajoutaient pas d'autres (enregistrement proprement dit et timbre) qui rendent la charge véritablement exagérée.

CHAPITRE VI

APPRÉCIATION DES DROITS D'ENREGISTREMENT DE TIMBRE, DE GREFFE ET D'HYPOTHÈQUE EXISTANT AVANT 1892.

Il résulte de ce que nous avons vu jusqu'ici que toute recette de l'État peut être considérée sous trois angles différents :

Le point de vue *échangiste* ;

Le point de vue *fiscal* ;

Le point de vue *éthique*.

Il y a prix ou taxe quand le droit perçu est la contre-partie exacte du service rendu par l'État au contribuable. L'État commerçant perçoit un prix : tel est le cas de l'État français vendant un vase de Sèvres ou de l'État prussien vendant quelques tonnes de houille ou de potasse. L'État politique ou juridique peut prélever une *taxe* ; tel est le cas de l'État percevant « une somme d'argent... à l'occasion d'un service déterminé..., d'un avantage particulier pro-

curé par les agents publics », à condition qu'il exerce une contrainte quelconque sur les individus en vue de cette perception et que le service rendu soit « de nature non commerciale ni industrielle » (1). Le *prix* diffère de la *taxe* par ce fait que cette dernière comprend un élément de contrainte et a un caractère ni commercial ni industriel. Tel est, précisément, le cas des droits d'enregistrement proprement dits, dans une certaine mesure tout au moins, surtout lors des lois de l'an VII (2).

Le caractère fiscal est le caractère qu'affecte un impôt dont le but principal est la recette qu'il doit apporter au Trésor. Le droit véritablement fiscal est celui qui n'a d'autre objet que de donner des revenus au fisc, sans se préoccuper du service rendu au con-

1. Voir Gaston Jèze, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 5^e édition, Paris, 1912, p. 702 et suiv.

Toutefois l'on a souvent contesté la distinction des recettes fiscales en prix et taxes, et considéré la taxe comme n'étant qu'un prix d'une nature particulière. Quoi qu'il en soit, s'il est difficile de tracer une ligne de démarcation bien nette entre le prix et la taxe, il est facile de distinguer de l'impôt *stricto sensu* ces deux manifestations du pouvoir fiscal. On peut donc dire que les droits d'enregistrement constituent une taxe ou un prix dans la mesure où ils sont la contre-partie exacte du service rendu par l'État, et un impôt pour le surplus.

2. Il n'y a souvent qu'une contrainte morale, car beaucoup de droits ne peuvent être exigés et ne sont dus, en principe, que dans le cas de présentation volontaire.

tribuable ni de la situation pécuniaire ou sociale de celui-ci.

L'impôt peut être considéré comme ayant le caractère éthique quand, toutes idées de service rendu et de fiscalité mise à part, il se propose de frapper chaque contribuable en raison de ses facultés ou même de faire obstacle à la tendance, toujours plus forte, vers l'inégalité des fortunes et des revenus. Il en est de même s'il ne porte pas sur l'indigent ou s'il ajourne à de meilleurs jours l'échéance de sa dette.

Les droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèque, dès l'an VII, présentent ces trois caractères ; pris en bloc, ils sont à la fois prix d'un service obligatoirement rendu (1), contribution aux besoins toujours croissants du Trésor et moyen de réaliser l'égalité par l'exemption des faibles et la surcharge des riches.

Il nous serait difficile de dire dans quelle mesure les éléments contractuel, fiscal et éthique se balançaient en l'an VII. Ce problème d'abstraction financière ne nous semble guère facile à résoudre. Dans son *Traité de Droit fiscal* (2), M. Wahl nous dit : « Un autre caractère qui est quelquefois attribué aux droits d'enregistrement et plus souvent aux

1. Voir note précédente.

2. Vol. I, p. 54.

seuls droits fixes, outre le droit de transcription... c'est d'être le salaire d'une formalité. Cela est profondément inexact. Un salaire serait uniforme pour tous les actes. D'autre part, le salaire suppose un service rendu; or, ce n'est pas pour rendre service aux contribuables que l'impôt est perçu, puisque le droit est presque toujours dû sans que les parties aient volontairement demandé la formalité. »

Et ailleurs, se demandant encore si les droits que nous examinons sont bien le salaire d'une formalité, M. Wahl nous dit (1) : « Cela n'est vrai ni pour les droits de timbre, ni pour ceux des droits d'enregistrement dont le paiement ne peut être évité par les parties; c'est une singulière manière de justifier un impôt que de dire : une formalité est exigée pour donner un prétexte à la perception d'un droit et ce droit est dû parce que la formalité ne peut être gratuite. Quant aux droits perçus sur les actes que les parties font volontairement enregistrer, c'est évidemment les justifier que d'en faire le salaire de la formalité, mais sous la condition que ce droit réponde à la formalité, c'est-à-dire ne dépasse pas la valeur du travail fourni par le préposé, et c'est la condamnation de presque tous les droits fixes, de tous les droits proportionnels. »

La question, ainsi posée, a une grande impor-

1. *Op. cit.*, p. 14.

tance. Quand on étudie un impôt quel qu'il soit, doit-on l'apprécier en bloc ou le disséquer? Du fait que le caractère fiscal prédomine, devons-nous dire que tous autres caractères sont exclus? Nous ne le croyons pas. Répétons une fois de plus que les trois tendances indiquées plus haut se rencontrent plus ou moins dans le droit d'enregistrement, surtout dans le droit d'enregistrement proprement dit et dans le droit d'inscription et de transcription.

Dans son *Cours élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française* (1), M. Jèze s'exprime pourtant en les termes suivants : « Comment se justifient les impôts sur les affaires, actes juridiques, mutations, transmissions, circulations de richesse ?

» Souvent l'on dit que les droits sur les opérations juridiques (droit d'enregistrement, de timbre) correspondent à un service rendu par l'État : ce service serait la sanction garantie par l'État de l'opération juridique. L'impôt serait donc le *prix d'un bénéfice procuré aux individus par l'État*. Il y aurait *taxe* proprement dite, analogue aux taxes de justice et non pas impôts... On en conclut que ces impôts doivent être modiques.

» Cette explication est erronée. Les impôts sur les

1. 5^e éd., p. 944 et suiv.

affaires, opérations juridiques ne sont pas la contrepartie d'un service rendu par l'État. Il arrive souvent qu'aucun service particulier n'est rendu par l'État (timbre quittance, par exemple). — De plus, la sanction garantie aux actes juridiques n'est pas la contrepartie du paiement de l'impôt ; c'est la conséquence de l'organisation sociale. Lorsqu'un avantage est conféré (date certaine résultant de l'enregistrement, par exemple), le taux de l'impôt est tellement hors de proportion avec la valeur du service que l'on ne peut parler de taxe. Néanmoins, si, en théorie, la distinction est facile et évidente, en fait l'intervention des agents de l'État dans les actes juridiques est une cause de confusion entre les perceptions qui sont des *taxes* proprement dites et celles qui sont des *impôts*. Il faut placer ailleurs le fondement des impôts sur les affaires.

» Si des droits sont perçus à l'occasion des affaires, des transactions, des mutations, des circulations de richesse, c'est parce que ces opérations supposent, chez ceux qui les opèrent, des facultés pécuniaires. Ou bien ces facultés n'ont pas été *du tout* frappées par les impôts sur les revenus professionnels ou autres ; ou bien elles ne l'ont été qu'*insuffisamment*. Dès lors, les impôts sur les affaires, opérations juridiques, mutations apparaissent soit comme des *impôts complémentaires des impôts sur les revenus des professions ou des capitaux*, soit comme *tenant*

la place d'impôts sur les revenus des capitaux ou sur les profits industriels ou commerciaux. Par suite, le taux de l'impôt doit varier, non pas d'après le service rendu par l'État, mais d'après *l'importance de la transaction et des facultés que cette transaction suppose chez ceux qui la font.* Il doit y avoir *relation* de l'impôt avec les facultés présumées de ceux qui le paient. »

Pour porter une appréciation d'ensemble sur les divers droits que perçoit l'administration de l'enregistrement, nous dirons que les trois éléments précités s'y rencontrent, mais que de l'an VII à 1892 le caractère fiscal et le caractère éthique ou social n'ont pas manqué de prendre un relief de plus en plus accentué. Les exemptions si nombreuses édictées par les diverses lois que nous avons citées, et plus particulièrement la restitution prévue par la loi du 23 octobre 1884, montrent que le législateur a voulu faire quelque chose en faveur des deshérités, ceux-ci étant les signataires habituels des actes de peu d'importance. Les élévations si fréquentes des taux et les élargissements presque constants de la matière imposable prouvent que le point de vue du fisc n'a pas été oublié ; les besoins toujours plus grands du Trésor ont trouvé en l'enregistrement et le timbre un moyen aisé de satisfaction. Notons enfin certaines réformes, de caractère économique, qui diffèrent essentiellement des modifications précédentes ; il

s'agit des modérations de taux pour les échanges réalisés dans certaines conditions de proximité, réductions qui ont pour but de faire obstacle aux inconvénients d'un morcellement exagéré des biens fonciers.

* * *

Maintenant que nous avons donné, dans ses grandes lignes, l'histoire de la législation de l'enregistrement pendant à peu près un siècle, jusque 1892, et que nous avons indiqué, surtout à la fin du chapitre III, l'effacement progressif de l'élément-taxe, de l'élément juridique, pourrait-on dire, par rapport aux éléments fiscal et éthique, nous nous proposons de montrer que cette évolution a suivi la même tendance depuis vingt ans, mais qu'elle s'est faite avec beaucoup plus de rapidité et même, dans certains cas, avec une certaine brutalité. Le point de vue fiscal et le point de vue éthique étant constamment mêlés, nous ne les séparerons pas de façon systématique. Nous ne procéderons pas dans l'ordre purement chronologique ; nous examinerons les questions d'après leur nature ; notre plan sera le suivant :

1^o Substitution de la progressivité à la proportionnalité ;

2^o Substitution de la proportionnalité à la progression à rebours ;

3° Extension des exemptions d'impôt;

4° Augmentation des tarifs et extension de la matière imposable ;

5° Réductions et suppressions de droits ;

6° Accroissement des pouvoirs du fisc en matière de prévention et de répression de la fraude ;

7° Déduction du passif en matière de successions.

CHAPITRE VII

SUBSTITUTION DE LA PROGRESSIVITÉ A LA PROPORTIONNALITÉ

Le mot **progressivité** a deux sens différents en matière d'impôt. L'impôt progressif peut, en effet, avoir deux buts bien distincts :

Ou bien faire en sorte que le système fiscal, dans son ensemble, prélève un pourcentage de capital ou de revenu plus fort sur le riche que sur le pauvre ;
Ou bien rétablir la proportionnalité du système fiscal, détruite par l'existence d'impôts inversement proportionnels (capitations, droits fixes, droit de consommation, etc...) (1).

1. L'impôt peut être progressif ou bien par rapport au capital ou au revenu total du contribuable ou bien par rapport à une matière imposable plus restreinte, ce qui est le cas, en matière d'enregistrement, de l'impôt progressif sur les parts successorales et de la taxe progressive sur les capitaux assurés contre l'incendie. Il est plus facile et plus logique de rétablir la proportionnalité en recourant aux impôts progressifs du premier genre ; mais l'hosti-

Dans le premier cas, quoi que l'on en ait dit, l'impôt progressif paraît être un instrument de nivellement des fortunes; il a, en outre, le caractère profondément arbitraire, ses taux peuvent varier à l'infini, contrairement à ce qui se passe pour l'impôt proportionnel; il aurait enfin des effets économiques déplorable si on le mettait en application.

Nous n'avons pas l'intention d'examiner une à une les critiques qui lui ont été adressées de toutes parts. On les trouvera exposées et discutées dans de nombreux ouvrages (1). Nous nous contenterons de donner cette réfutation de Hippolyte Passy, parue en 1854, et toujours d'actualité.

« L'impôt progressif a un vice radical: il sévit contre les qualités mêmes qu'il importe le plus de propager au sein des populations, et s'il lui était donné d'atteindre pleinement son but, ce serait au prix de la stagnation des richesses et de l'industrie. Deux choses, en effet, sont essentielles au développement des forces productives d'un pays: l'une,

lité que rencontre en France, de la part de la classe riche et même de la classe moyenne, l'imposition du revenu ou du capital global, est une des raisons pour lesquelles on a fait de l'impôt sur les successions un moyen de compensation, bien que la part successorale recueillie ne constitue qu'un indice bien vague et bien fragile de la fortune ou du revenu de l'héritier frappé.

1. Entre autres Seligman, *l'Impôt progressif en théorie et en pratique*, traduit de l'anglais, et Suret, *Théorie de l'impôt progressif*.

c'est que les efforts de chacun, pour améliorer sa position, trouvent la récompense qui leur est due ; l'autre, c'est que le goût de l'épargne subsiste et s'étende ; or, l'impôt progressif, par cela même qu'il s'attache à réduire les avantages attachés à l'accroissement des fortunes, affaiblit nécessairement les mobiles dont la puissance opère le plus heureusement sur la marche des sociétés. En marquant à la richesse privée des degrés au delà desquels son augmentation cesse d'être suffisamment profitable, il ôte au travail une partie des rétributions dont il a besoin, pour conserver toute son énergie ; il atténue le désir d'amasser et met obstacle à la formation de capitaux qu'il condamne, à mesure qu'ils grossissent, à devenir de moins en moins productifs. Ce sont les sources mêmes de toute prospérité sociale qu'il atteint et resserre de manière à en diminuer l'abondance (1). »

Tout autre est l'impôt progressif — sur le capital, le revenu, etc... — qui se propose tout simplement de rétablir l'équilibre proportionnel détruit par l'existence de droits de consommation ou autres plus lourds pour les pauvres que pour les riches. Dans ce cas, la progression ne peut être qualifiée d'arbitraire, elle a sa limite dans la proportionnalité

1. *Dictionnaire d'économie politique de Coquelin. Au mot Impôt, p. 910.*

inverse des droits de capitation, de consommation, etc... On ne peut pas non plus l'accuser de vouloir niveler les fortunes, d'en arrêter le développement, de faire obstacle au progrès de l'économie nationale ou d'enrayer l'épargne.

Certes la progression compensatrice a donné lieu à de vives objections. M. Stourm en a présenté une critique habile et forte. « La compensation, dit-il, est à la fois condamnable pour son défaut de logique et pour sa témérité. En effet, avant de compenser un mal par un autre, la logique voudrait qu'on cherchât, ce qui serait beaucoup plus simple, à supprimer le mal initial. Or, on peut, en effet, sinon supprimer ce mal initial, du moins l'atténuer considérablement en abolissant ces droits sur les objets de nécessité. La réforme serait aisée en France, car ces sortes d'impôts y sont peu nombreuses. Même s'il restait ici ou là quelque trace de progression à rebours, encore faudrait-il pouvoir l'évaluer avant de la compenser. Autrement, sur quelle base établir ladite compensation ?

» De quel droit surcharger un plateau de la balance sans savoir si, ni de combien l'équilibre est rompu ? En somme, dans cette entreprise de compensation, on marche de toutes façons à l'aventure, d'abord parce qu'il n'y a peut-être rien du tout à compenser, eu outre, parce que, en dépit d'affirmations vagues, personne ne peut même approximativement formuler

un chiffre ou un taux éventuel. Comment oser, sur de telles données, construire un édifice fiscal ? Voilà la témérité que nous ajoutons au défaut de logique (1) ».

L'argumentation de M. Stourm ne nous paraît pas irréfutable. Nul auteur, à moins de verser dans l'utopie, ne demande la suppression complète des droits de consommation. Or, tous sont inversement proportionnels et soustraient en général un pourcentage plus élevé de son revenu au riche qu'au pauvre. Il est regrettable qu'il en soit ainsi, mais il ne semble pas qu'il puisse en être autrement. Abolir les impôts de consommation, c'est revenir à l'ancienne théorie de l'impôt unique que tous les praticiens rejettent aujourd'hui. L'abrogation des droits sur l'alcool, le tabac, le sucre, etc., est impossible à réaliser sans péril pour le Trésor, et comme ils sont progressifs à rebours, il est bon que d'autres impôts sur le revenu, le capital ou les parts successorales, frappent proportionnellement plus les contribuables aisés que les malheureux.

L'imposition progressive des successions nous paraît donc logique, défendable, même si nous nous plaçons au point de vue de la proportionnalité. On a évoqué en sa faveur d'autres arguments (2), dont

1. *Économiste français*, 23 juin 1900.

2. Voir Ybarnegaray, *Étude critique de l'impôt progressif sur les successions*. Thèse de Paris.

certains sont faibles et parmi lesquels d'autres ne manquent pas de force bien qu'ils ne donnent pas une mesure exacte du taux de la progressivité. Ainsi, M. Darlu expose les raisons pour lesquelles il envisage avec faveur la progressivité des droits successoraux : « Il y a dans toute richesse privée une portion qui est d'origine sociale et qui appartient à tous. Dans la création de toute propriété individuelle, la société collabore avec l'individu. Comme on l'a remarqué avec attendrissement, elle assiste encore de loin un Robinson Crusoë qui serait mort, en effet, sans le capital d'outils ou d'inventions qu'il tenait d'elle. A plus forte raison en est-il ainsi pour le cultivateur d'un sol sillonné par la civilisation, pour le fabricant d'un produit où la science humaine est incorporée. Il faut donc retenir cette double proposition : il est juste que la propriété revête au moins en grande partie la forme individuelle, mais il est juste aussi qu'une part de cette propriété ainsi constituée revienne à la société. Par l'impôt, l'État exerce cette répétition. Est-il besoin d'ajouter qu'il « doit l'exercer avec une extrême prudence, infiniment attentif au mouvement de la vie économique, car, s'il lui appartient de le régler dans une certaine mesure, il devra demander à chaque contribuable un sacrifice proportionné à sa fortune » (1).

1. *Revue de métaphysique et de morale*, année 1895, p. 119 et suiv.

La progressivité des droits sur les successions trouve une autre justification dans l'existence des droits fixes d'enregistrement et de timbre et des honoraires prélevés par les notaires et, dans certains cas, par d'autres officiers publics. Ici encore, la progression rétablit l'équilibre proportionnel. Prenons, par exemple, les honoraires perçus par les notaires du département de la Seine depuis 1898 ; ils s'élèvent à

A. — *S'il s'agit d'un testament authentique :*

1° Droit *fixe* exigible lors de la rédaction de l'acte :
36 francs ;

2° Droit *proportionnel* dû au décès du testateur, sur les dispositions contenues dans le testament :

0 fr. 50 o/o jusqu'à 1 million de francs ;

0 fr. 25 o/o de 1 à 3 millions de francs ;

0 fr. 125 o/o au-dessus de 3 millions de francs ;

B. — *S'il s'agit d'un testament olographe :*

1° Droit *fixe* pour la présentation au président du tribunal et le retrait : 18 francs ;

2° Droit *proportionnel* dû au décès du testateur,

sur les dispositions contenues dans le testament :

- o fr. 25 o/o jusqu'à 1 million de francs ;
- o fr. 125 o/o de 1 à 3 millions de francs ;
- o fr. 0625 o/o au-dessus de 3 millions de francs ;

C. — *Déclaration de succession à l'enregistrement :*

S'il n'y a ni inventaire, ni liquidation : o fr. 125 o/o sur les biens et valeurs énoncés dans la déclaration, etc., etc.

L'existence d'honoraires fixes ou progressifs à rebours et de droits fixes d'enregistrement et de timbre a donc pour résultat une imposition proportionnellement plus forte des faibles parts héréditaires que des grosses successions, même si les droits de succession proprement dits sont proportionnels, ce qui a été le cas en France avant la loi du 25 février 1901. Le tableau suivant, dressé par M. Darboux (1), montre le pourcentage moyen prélevé par le fisc et le notaire, avant cette date, sur les successions en ligne directe, de 100, de 1.000 et de 10.000 francs.

1. *Les Principes de la législation fiscale en matière de successions*. Thèse 1902, p. 88.

Montant de la succession	Taux des droits et des frais s'il n'y a pas testament	Taux des droits et des frais s'il y a testament
100 fr.	1,85 o/o	11,23 o/o
1.000 fr.	1,31 o/o	2,25 o/o
10.000 fr.	1,25 o/o	1,35 o/o

L'on voit ainsi que les droits proportionnels sur les successions aboutissent à la progression à rebours. Cette raison a été invoquée à maintes reprises quand il s'est agi de substituer la progressivité à la proportionnalité, et elle a servi à vaincre les scrupules des adversaires de l'impôt progressif qui étaient alors fort nombreux, surtout au Sénat. Ainsi, lorsque M. Raymond Poincaré, dont nul ne songe à nier la modération en matière fiscale, déposa, en 1894, le projet qui devait aboutir à la loi de 1901, il disait, dans *l'Exposé des motifs*, avoir recours à la progressivité pour « corriger l'improportionnalité qui résulte de la superposition des droits de timbre aux droits d'enregistrement » ; en 1900 et 1901, à la Chambre des députés et au Sénat, M. Caillaux, qui défendait le projet en qualité de ministre des Finances, déclara plusieurs fois que la progression était légitime si l'on tenait compte de l'intervention du notaire qui est à peu près indispensable pour la déclaration de succession et surtout pour la liquidation, quand il y a des reprises, des récompenses, des emplois, etc.

C'est en s'appuyant surtout sur ces considérations que le législateur a substitué la progression à la proportionnalité en matière de droits de succession. A la veille de la réforme édictée par la loi de finances du 25 février 1901, les taux de l'impôt étaient les suivants :

En ligne directe (ascendants et descendants, ou leurs représentants).....	1 0/0
Entre époux.....	3 0/0
Entre frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces.	6,50 0/0
Entre grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces, cousins germains.....	7 0/0
Entre parents au delà du quatrième degré jusqu'au douzième.....	8 0/0
Entre personnes non parentes.....	9 0/0

En raison des deux décimes et demi de la loi du 30 décembre 1873, les droits étaient donc au minimum de 1 1/4 et au maximum de 11 1/4 0/0.

La tarification progressive, adoptée par le Parlement en 1901, présente des chiffres plus élevés comme le montre le tableau ci-après :

	De 1 à 2.000 fr.	De 2.001 à 10.000	De 10.001 à 50.000	De 50.001 à 100.000	100.001 à 250.000	250.001 à 500.000	500.001 à 1.000.000	Plus de 1.000.000
Ligne directe.....	0/0 1	0/0 1 25	0/0 1 50	0/0 1 75	0/0 2	0/0 2 50	0/0 2 50	0/0 2 50
Entre époux.....	3 75	4	4 50	5	5 50	6	6 50	7
Entre frères et sœurs.....	8 50	9	9 50	10	10 50	11	11 50	12
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.....	10	10 50	11	11 50	12	12 50	13	13 50
Entre grands-oncles ou grand'- tantes et petits-neveux ou pe- tites-nièces, et entre cousins ger- mains.....	12	12 50	13	13 50	14	14 50	15	15 50
Entre parents aux cinquième et sixième degrés.....	14	14 50	15	15 50	16	16 50	17	17 50
Entre parents au delà du sixième degré et entre personnes non parentes.....	15	15 50	16	16 50	17	17 50	18	18 50

Cette imposition progressive si forte (ligne directe de 1 à 2.50 o/o et entre étrangers de 15 à 18,50 o/o) ne fut pas adoptée sans opposition. Le projet de M. Poincaré, déposé en 1895, ne devint loi, en effet, qu'en 1901. Il n'eut sans doute pas été voté, si, en compensation de la progressivité, la réforme n'eut pas comporté la déduction du passif, sur laquelle nous reviendrons plus loin, dans un chapitre spécial.

Le tarif de la loi de 1901 fut critiqué assez vivement parce que la progression cessait à partir de 1 million de francs pour faire place à la proportionnalité des taux (1). Lors de la deuxième discussion à la Chambre du projet Poincaré-Caillaux, MM. Klotz et Anthime Ménard avaient fait observer qu'il était illogique de ne pas continuer la progression, quelque fût le montant de la part successorale, et la Chambre adopta un amendement Klotz poussant l'accroissement des taux jusqu'à 100 millions, tout en opérant la disjonction de la loi de finances. Ceci eut pour résultat l'incorporation dans la loi de finances du 30 mars 1902 d'un tarif supplémentaire applicable aux parts supérieures à un million :

1. Il est vrai qu'en vertu du procédé des tranches, le pourcentage réel de l'impôt ne cessait d'augmenter par rapport à la part successorale.

	De 1.000.001 à 2.000.000	De 2.000.001 à 5.000.000	De 5.000.001 à 10.000.000	De 10.000.001 à 50.000.000	Plus de 50.000.000
	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
Ligne directe.....	3	3 50	4	4 50	5
Entre époux.....	7	7 50	8	8 50	9
Entre frères et sœurs.	12	12 50	13	13 50	14
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.	13 50	14	14 50	15	15 50
Entre grands-oncles ou grand'tantes et petits- neveux ou petites- nièces, et entre cou- sins germains.....	15 50	16	16 50	17	17 50
Entre parents au cin- quième et sixième degrés.....	17 50	18	18 50	19	19 50
Entre parents au delà du sixième degré et entre personnes non parentes.....	18 50	19	19 50	20	20 50

Un nouveau pas fut fait dans la voie de la progres-
sion par la loi de finances du 8 avril 1910, dont le
but est nettement *fiscal*, puisque presque tous les
taux sont majorés dans une mesure considérable et
qu'aucun taux n'y est diminué, mais aussi *social*
— quoique dans une mesure moindre — puisque,
tandis qu'auparavant la progression n'augmentait
jamais que de 0 fr. 50 d'une tranche à la tranche
suivante, depuis 1910, elle s'accroît de 0 fr. 50 0/0

pour les petites successions, de 0 fr. 75 0/0 pour les moyennes et de 1 0/0 pour les grosses. Les principales caractéristiques du nouveau tarif sont les suivantes : abandon, en ligne directe, du tarif unique des lois de 1901 et 1902, et son remplacement par trois tarifs différents suivant le degré de parenté (le tarif de 1901-1902 n'est maintenu que pour le premier degré, en ce qui concerne les successions de 2.000 francs et moins) ; assimilation aux étrangers des parents aux cinquième et sixième degrés. Le ministre des Finances, M. Cochery, proposait une plus forte aggravation de la progressivité, et une surtaxe pour les enfants et petits-enfants uniques ou au nombre de deux ; mais son projet fut repoussé en ce qui concerne ces deux points.

Le tarif édicté par l'article 10 de la loi de 1910 est le suivant :

Ligne directe	De 1 à 2.000	De 2.001 à 10.000	De 10.001 à 50.000	De 50.001 à 100.000	De 100.001 à 250.000	De 250.001 à 500.000	De 500.001 à 1.000.000	De 1.000.001 à 2.000.000	De 2.000.001 à 5.000.000
	o/o	o/o	o/o	o/o	o/o	o/o	o/o	o/o	o/o
Premier degré....	1	1 50	2	2 50	3	3 50	4	4 50	5
Deuxième degré..	1 50	2	2 50	3	3 50	4	4 50	5	5 50
Au delà du deuxième degré....									
Entre époux.....	2	2 50	3	3 50	4	4 50	5	5 50	6
Entre frères et sœurs....	4	4 75	5 50	6 25	7	7 75	8 50	9 25	10
Entre oncles, tantes et neveux ou nièces.....	10	10 75	11 50	12 25	13	13 75	14 50	15 25	16
Entre grands-oncles ou grand'tantes, petits-neveux ou petites-nièces, et entre cousins germains.....	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Entre parents au delà du quatrième degré et entre personnes non parentes.....	15	16	17	18	19	20	21	22	23
	18	19	20	21	22	23	24	25	26

Ligne directe	De 5.000.001 à 10.000.000	De 10.000.001 à 50.000.000	Plus de 50.000.000
	o/o	o/o	o/o
Premier degré.....	5 50	6	6 50
Deuxième degré.....	6	6 50	7
Au delà du deuxième degré.....			
Entre époux.....	6 50	7	7 50
Entre frères et sœurs.....	10 75	11 50	12 25
Entre oncles ou tantes, et neveux ou nièces.....	16 75	17 50	18 25
Entre grands-oncles ou grand'tantes, petits-neveux ou petites-nièces, et entre cousins germains.....	21	22	23
Entre parents au delà du quatrième degré et entre personnes non parentes..	24	25	26
	27	28	29

Tel est, à l'heure actuelle, le tarif d'après lequel sont perçus en France les droits de succession. Si la loi de finances de 1910 avait surtout un but fiscal et visait à faire croître le rendement de l'impôt, il ne faut pas croire qu'il en était de même de la loi du 25 février 1901 qui, en substituant la progressivité à la proportionnalité et en en faisant la contrepartie de la déduction des dettes, a cru obéir à un besoin de justice. Il existe pourtant un préjugé, très communément répandu, en vertu duquel plus un impôt est progressif, plus il rapporte au Trésor. Nous ne pouvons mieux faire, pour combattre ce préjugé, que reproduire la démonstration souvent fournie (1) et reprise par M. Ybarnegaray (2), en ce qui concerne précisément les successions déclarées à l'administration française de l'enregistrement.

« Étant donné, par conséquent, qu'il faut de plus en plus d'argent aux divers États, est-il préférable de recourir à la taxation progressive plutôt qu'à l'imposition proportionnelle ? Nous ne croyons pas que, toutes choses étant égales, un impôt progressif soit plus productif qu'un impôt proportionnel, bien que l'opinion courante soit d'un avis contraire en général. L'exemple suivant va faire comprendre

1. Voir par exemple Walras, *Revue socialiste*, t. XIV, p. 400, et Mangin, *Économiste français*, n° du 18 décembre 1886, p. 746.

2. Ouvrage cité, p. 107 à 109.

très facilement que la progressivité n'est pas forcément favorable aux rendements élevés.

« Les statistiques publiées par l'enregistrement au sujet de l'impôt sur les successions en 1902 peuvent se résumer en le tableau suivant :

Importance des successions		Nombre des successions	Valeur totale en francs
— Fr.		—	— Fr.
de 1 à 2.000		213.378	214.495.379
2.001 à 10.000		97.257	554.175.032
10.001 à 50.000		39.198	903.986.972
50.001 à 100.000		6.964	477.418.303
100.001 à 250.000		4.250	662.785.668
250.001 à 500.000		1.473	513.491.845
500.001 à 1.000.000		684	456.692.706
1.000.001 à 5.000.000		381	714.187.548
Plus de 5.000.000		27	250.892.552
Totaux...		363.612	4.772.126.005

« Supposons, pour faciliter notre raisonnement, que le taux ne varie pas avec la parenté. Un impôt proportionnel de 10 o/o sur les successions rapportera au Trésor une somme de 477 millions. Considérons maintenant une taxe progressive comportant un minimum exempt de 2.000 francs, un taux de 1 o/o de 2.001 à 10.000, de 2 o/o de 10.001 à 50.000, de 5 o/o de 50.001 à 100.000, de 10 o/o de 100.001 à 250.000, de 15 o/o de 250.001 à 1.000.000, de 20 o/o de 1.000.001 à 5.000.000 et de 25 o/o au-

dessus de 5.000.000. En admettant que cette progression ne soit pas applicable par tranches, le rendement des droits progressifs sera :

de 2.001 à	10.000	1 o/o	sur 555.175.032 fr.	5.541.750 fr.
10.001 à	50.000	2 o/o	sur 903.986.972 fr.	18.079.739 fr.
50.001 à	100.000	5 o/o	sur 477.418.303 fr.	23.870.915 fr.
100.001 à	240.000	10 o/o	sur 662.785.668 fr.	66.278.566 fr.
250.001 à 1.000.000		15 o/o	sur 967.184.551 fr.	145.077.682 fr.
1.000.001 à 5.000.000		20 o/o	sur 714.187.548 fr.	142.837.509 fr.
Plus de 5.000.000		25 o/o	sur 250.892.552 fr.	62.723.138 fr.
Total.....				464.409.299 fr.

« En somme, voici d'une part un impôt progressif à taux assez rapide s'élevant jusqu'à 25 o/o, voilà d'autre part un impôt proportionnel de 10 o/o ; les deux auront un rendement à peu près analogue , la balance penche même en faveur du second. Et encore nous ne tenons pas compte de la fraude qui serait beaucoup plus élevée avec la taxe progressive qu'avec la taxe proportionnelle, les grosses successions essayant beaucoup plus d'échapper au fisc si le taux est de 15, 20 et 25 o/o que s'il ne s'élève qu'à 10 o/o.

» On a donc tort de soutenir qu'un impôt progressif soit plus productif qu'un impôt proportionnel. Si un impôt uniforme de 10 o/o frappe les successions et que l'on veuille se procurer des ressources supplémentaires, il est beaucoup plus simple de porter le

taux à 12 ou 15 o/o que de transformer cette taxe en une taxe progressive à laquelle il faudrait donner des pourcentages exagérés pour arriver au même résultat, ceci, sans préjudice de la fraude considérable que provoquerait certainement cette élévation des taux. En somme, ou la progression sera modérée et alors elle rapportera peu par la suite du peu d'élévation des pourcentages, ou la progression sera rapide et alors elle rapportera peu par suite du peu d'élévation de la matière imposable et du découragement de la production et de l'épargne. »

Tout ce qui précède est fort juste si l'on considère la question du point de vue de l'intérêt brutal du Trésor : mais la substitution en 1901 de la progressivité à la proportionnalité, répétons-le à nouveau, avait un objet plus social que fiscal, la loi de 1901 avait pour but de dégrever les successions comportant un passif relativement élevé tout en surchargeant beaucoup moins, relativement, les petites successions que les parts considérables (1). Il n'en est pas de même de la loi de 1910 qui, au lieu de substituer un tarif progressif à un tarif proportionnel, accroît la progression existante et vise ainsi à augmenter le rendement. Là encore il y a un écueil, celui de la fraude et de l'émigration des

1. Le taux du droit a même été diminué pour les successions en ligne directe de 2.000 francs et moins.

capitaux, mais comme nous le verrons dans un chapitre postérieur. à mesure que les taux s'élèvent, et que, par suite, les contribuables essaient de plus en plus de dissimuler les sommes dont ils héritent, l'administration de l'Enregistrement demande aux Chambres de nouvelles armes : amendes plus élevées, surveillance plus minutieuse, intervention dans les banques, etc.

Nous n'étudierons pas, dans ce travail, les diverses propositions ou projets de progression successorale qui demandent au législateur des taux encore plus élevés que ceux de la loi de 1910, car nous ne voulons nous occuper ici que de la législation positive. Mais nous croyons devoir faire remarquer que si, parmi les droits d'enregistrement proprement dits, les droits de mutation par décès sont les seuls, à l'heure actuelle, qui soient perçus d'après le mode progressif, il y a eu, de la part de nombreux députés, des propositions en vue de l'application de ce genre de taux à d'autres mutations. Nous nous contenterons de citer le projet de 1911, de M. Cochery, qui substituait la progression à la proportionnalité pour les actes suivants : ventes de meubles, sociétés, partages, apports par contrat de mariage, mainlevées, cessions d'offices ministériels, etc., et qui assujettissait les conventions de mariage aux droits de mutation par décès. Cette substitution, sous son caractère d'apparence sociale, dissimulait plus ou

moins bien un but fiscal, puisque M. Cochery espérait obtenir de cette réforme un supplément de recettes annuelles de près de 20 millions de francs. Mais ces nouvelles dispositions ne furent pas admises par le législateur.

Le reproche principal qui fut adressé à cette disposition du projet de loi de finances est le suivant : la progressivité des taux est admissible, à la rigueur, quand elle s'applique au capital ou au revenu global du contribuable ; par contre, elle ne peut se défendre quand elle s'applique à un acte ou à une mutation, car les actes et mutations ne donnent aucune indication sur le capital ou le revenu possédé ; ainsi un riche peut acheter un meuble sans valeur et un brocanteur de dernier ordre acquérir une œuvre d'art d'un prix relativement considérable ; si les droits sur les transmissions de meubles sont progressifs, le premier paiera proportionnellement moins que le second, ce qui sera injuste même aux yeux des partisans les plus fervents d'une politique fiscale à tendances socio-démocratiques.

Le même raisonnement peut s'appliquer aux autres droits progressifs préconisés par M. Cochery ; il peut même être opposé au pourcentage progressif auquel sont assujetties les parts successorales, quoique dans une mesure moindre.

La taxe sur les capitaux assurés, qui ne rentre pas

dans les droits d'enregistrement proprement dits, mais qui, cependant, est prélevée par l'administration de l'enregistrement, présente elle aussi, depuis la loi de finances du 30 janvier 1907, un tarif progressif. Les articles 17 et 18 de la loi du 13 avril 1898 avaient établi un droit de 6 francs par million de capitaux assurés en France par les sociétés françaises et étrangères d'assurance contre l'incendie, à l'exception des caisses départementales organisées par les Conseils généraux. La loi de 1907 a décidé qu'en sus de cet impôt, il en serait institué un nouveau s'élevant en principe à 12 francs par million sur le capital assuré, mais que ce taux serait réduit à trois francs par million pour les compagnies et sociétés justifiant que l'ensemble desdits capitaux ne dépasse pas 1 milliard et à 6 francs si cet ensemble est compris entre 1 et 3 milliards. Demeurent exempts de la surtaxe les capitaux assurés aux caisses départementales et aux sociétés d'assurances mutuelles agricoles instituées aux termes de la loi du 5 juillet 1900 et les capitaux réassurés par lesdites caisses ou sociétés.

Comme l'a indiqué M. Mougeot, rapporteur général de la Commission du budget, en réponse aux adversaires de cette surcharge progressive, celle-ci avait simplement pour objet de subvenir en partie aux besoins croissants du budget, mais grâce à son caractère progressif, on se proposait de moins

frapper les petites sociétés que les grandes. La discussion fut longue et la Chambre l'emporta finalement sur le Sénat, qui voulait remplacer la progression par la proportionnalité, non sans apporter de sérieux tempéraments à ce projet initial.

Au surplus, les critiques se sont tout autant attachées au caractère élevé du droit qu'à son caractère gradué. Le choix de la matière imposable a également soulevé de vives objections parmi lesquelles celle-ci, formulée par M. J. Thierry, nous semble assez juste : c'est que le nouvel impôt porte, non pas sur les bénéfices des sociétés frappées, mais sur leurs risques, ce qui paraît tout à fait contraire aux sains principes de la législation fiscale.

CHAPITRE VIII

SUBSTITUTION DE LA PROPORTIONNALITÉ

A LA PROGRESSION A REBOURS

La loi du 26 janvier 1892, sur laquelle nous reviendrons plus loin à diverses reprises, a profondément réformé les frais de justice prélevés par l'administration de l'enregistrement. Elle a supprimé et réduit de nombreux droits fixes et, pour compenser le déficit qui devait en résulter, elle a établi des droits proportionnels, pour les jugements, sentences d'arbitres et arrêts des cours d'appel, sur le montant des condamnations et liquidations prononcées et les intérêts, pour les ordres et contributions, faillites et liquidations judiciaires, sur le montant des sommes mises en distribution, pour les jugements ou procès-verbaux judiciaires portant adjudication de meubles ou d'immeubles, sur le prix augmenté de toutes les charges, pour les adjudications de meubles ou d'immeubles renvoyées devant un notaire commis par décision de justice, sur le prix augmenté de

toutes les charges, et pour les jugements et arrêts prononçant l'homologation d'un partage ou d'un état liquidatif, sur l'actif net partagé ou liquidé. Suivant les cas, les droits proportionnels dont il s'agit s'élèvent à 0 fr. 25, 0 fr. 50, 0 fr. 75, 1 franc, 1 fr. 25, 2 francs et 3 francs 0/0, avec perception minima de 1 franc, 4 fr. 50, 5 francs, 7 fr. 50, 10 francs, 20 francs, 22 fr. 50, 25 francs, 30 francs, 37 fr. 50, 75 francs ou 150 francs.

Comme nous l'avons vu plus haut, d'autre part, la loi du 28 février 1872 avait substitué au droit fixe établi sur certains actes — qui avaient le caractère *commutatif* ou même *déclaratif* au point de vue du droit civil — un droit « fixe gradué », c'est-à-dire un droit progressif à rebours, « un droit assis sur les valeurs, dit M. Caillaux (1), mais qui, au lieu d'être rigoureusement proportionné au montant des sommes énoncées dans les actes, variait selon de grandes divisions à chacune desquelles correspondait un droit invariable. »

L'article 19 de la loi des finances du 28 avril 1893 a supprimé le droit *fixe gradué* et lui a substitué un droit proportionnel qui a reçu le nom de droit *proportionnel réduit*, parce qu'à raison de son origine

1. Caillaux, Touchard et Privat-Deschanel, *les Impôts en France*, 1^{re} éd., 1904.

son taux est inférieur à celui des droits proportionnels ordinaires. Cet article est ainsi libellé :

Sont soumis au droit proportionnel, les actes désignés dans l'article 1^{er} de la loi du 28 février 1872.

Le droit sera liquidé sur les sommes ou valeurs actuellement passibles du droit fixe gradué.

La quotité en est fixée à 15 centimes 0/0 pour les partages et à 20 centimes 0/0 pour les autres actes.

Conformément aux règles générales relatives aux droits proportionnels, la perception suit les sommes et valeurs de 20 en 20 francs, inclusivement et sans fraction, et il ne peut être perçu moins de 0 fr. 25 pour l'enregistrement d'un acte.

Cette disposition de la loi de 1893 est due aux tendances éthiques de nombreux parlementaires qui critiquaient l'existence de droits fixes, relativement plus lourds pour les petits contribuables que pour les riches (1), et qui désiraient augmenter le rendement de ces droits sans soulever les protestations des petits contribuables. Elle est la résultante de diverses propositions dont les plus importantes sont celles-ci :

Proposition de MM. Brisson et Dupuy-Dutemps (2)

1. Cette critique est juste si l'on admet que le fisc doit proportionner l'impôt aux ressources des contribuables ; mais non si l'on considère le prélèvement opéré par le fisc comme la contrepartie du service rendu.

2. Chambre des députés. *J. off.* Doc. parl. de septembre 1892, p. 990.

abolissant en principe tous les droits fixes d'enregistrement sauf les droits fixes gradués ; dans leur exposé des motifs, ils faisaient ressortir l'improportionnalité et l'iniquité de ces impôts qui ne cessaient pas de provoquer les réclamations des citoyens ; ou bien, disaient-ils, le droit fixe est très faible, et alors il est simplement le prix de la formalité, son salaire (on dirait aujourd'hui une taxe) ; ou bien il est élevé et alors il constitue, vis-à-vis du pauvre, un impôt spoliateur et, vis-à-vis du riche, un privilège illégitime. Tous les auteurs blâmaient le montant élevé des droits fixes : M. Naquet, par exemple, s'exprimait ainsi à leur égard (1) : « Je n'hésite pas à dire que les droits fixes devraient être proscrits d'une bonne législation fiscale, à moins qu'ils ne fussent très faibles et établis comme prix de la formalité ; mais ils cesseraient alors d'être un impôt pour devenir un véritable salaire. C'est qu'en effet ils frappent également les contribuables malgré les différences de fortune qui peuvent exister entre eux. »

Première proposition de la Commission du budget, admettant en principe la suppression des droits fixes et le maintien des droits gradués, sous bénéfice de certaines modifications (2).

1. *Traité des droits d'enregistrement*, t. I, n° 20.

2. Cf. rapport Brisson, *J. off. Doc. parl.* de décembre 1892, p. 1791.

Contre-projet de M. Tirard, ministre des Finances, se rapprochant déjà plus du projet finalement adopté par le Parlement (1).

Nouvelle proposition de la Commission du budget, maintenant en principe son projet antérieur et repoussant celui du gouvernement (2).

En fin de compte, au lieu de supprimer les droits fixes simples et de les remplacer par des droits proportionnels, le Parlement se contenta de substituer des droits proportionnels réduits aux droits fixes gradués de la loi de 1872. Cette mesure a plutôt un caractère social qu'un caractère fiscal.

La loi de finances du 22 avril 1905 introduit une réforme aussi importante en ce qui concerne le droit d'enregistrement sur les ventes et les échanges d'immeubles. Voici le texte des articles 2 à 7 :

ART. 2. — Le droit d'enregistrement des ventes d'immeubles, fixé à 5,50 o/o en principal, par l'article 52 de la loi du 28 avril 1816, est porté à 7 o/o, sans addition d'aucun décime, et la formalité de la transcription au bureau du conservateur des hypothèques ne donnera lieu à aucun droit proportionnel autre que la taxe établie par la loi du 27 juillet 1900.

ART. 3. — Le droit des échanges d'immeubles est fixé

1. Cf. Chambre des députés, *J. off. Doc. parl.*, avril 1893, p. 19.

2. Cf. Chambre des députés, *J. off. Doc. parl.*, avril 1893, p. 77.

4,50 o/o, sans addition d'aucun décime, et la formalité de la transcription au bureau du conservateur des hypothèques ne donnera lieu à aucun droit proportionnel autre que la taxe établie par la loi du 27 juillet 1900,

Sont maintenues les dispositions de la loi du 3 novembre 1884 concernant les échanges d'immeubles ruraux.

ART. 4. — Par dérogation à l'article 2 de la loi du 27 ventôse an IX, la perception des droits de 7 et 4,50 o/o suivra les sommes de franc en franc, lorsqu'il s'agit de sommes et valeurs ne dépassant pas 500 francs.

ART. 6. — Les minutes, originaux et expéditions des actes ou procès-verbaux de vente, licitation ou échange d'immeubles, ainsi que les cahiers des charges relatifs à ces mutations, sont affranchis de tout droit de timbre.

ART. 7. — L'exemption du timbre n'est pas applicable aux actes, procès-verbaux et cahiers des charges spécifiés à l'article 6 qui contiennent des dispositions indépendantes dans le sens de l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII. Pourtant, ne peuvent pas être considérées comme dispositions indépendantes, pour l'application de la présente loi, la procuration donnée dans l'un de ces actes pour toucher le prix ou la soulte, ou vendre les immeubles compris sur un cahier des charges ou procès-verbal de mise en vente, ainsi que toute déclaration de command contenue en l'acte même, ou encore tout paiement par subrogation effectué par un tiers en l'acquit de l'acquéreur.

Ces articles ont pour objet de substituer la proportionnalité exacte du droit à la progression à rebours qui résultait de l'addition du droit fixe de timbre au droit proportionnel d'enregistrement en matière de ventes et d'échanges d'immeubles.

Le Gouvernement avait déjà déposé, le 20 janvier

1896, un projet de loi ayant pour objet de faire disparaître, pour les ventes d'immeubles, les droits de timbre de la minute, de l'expédition et du registre de transcription, ainsi que le droit fixe de transcription. Mais ce projet n'avait pas abouti ; toutefois la partie relative aux droits fixes perçus à l'occasion des formalités hypothécaires (timbres du registre de transcription et droit fixe de transcription) a été incorporée dans la loi du 27 juillet 1900, sur laquelle nous reviendrons plus loin et qui a substitué aux impôts antérieurement perçus en matière d'hypothèques un droit proportionnel unique.

M. Antonin Dubost, rapporteur général de la Commission des Finances, au Sénat, a expliqué ainsi le caractère légitime de la réforme : « Les seuls droits qui mettent aujourd'hui obstacle à la proportionnalité complète des impôts applicables aux mutations d'immeubles à titre onéreux sont le droit du timbre de dimension de la minute et, si l'acte est notarié, celui de l'expédition. » De même, l'*Exposé des Motifs* déposé en 1896 s'exprimait de la façon suivante : « Le poids de cet impôt, qui dépend exclusivement du nombre de feuilles employées, est livré au hasard des développements que l'acte contient au sujet de la désignation des biens, de l'origine de propriété, du mode de paiement du prix et des différentes clauses de la vente. Il en résulte souvent des conséquences contraires à une juste répartition de l'impôt,

car il n'existe pas de rapport appréciable entre le montant d'une vente et la longueur de l'acte qui le constate ; aussi la mutation d'une petite parcelle peut souvent donner lieu au paiement d'un droit de timbre plus élevé que la mutation d'un immeuble important. »

C'est pour corriger cette improporcionnalité flagrante résultant de la superposition d'un droit fixe à un droit proportionnel que le Parlement s'est décidé en 1905 à supprimer tous droits de timbre pour les actes relatifs aux ventes, échanges et partages d'immeubles, mais afin de compenser la perte qui devait en résulter pour le Trésor, il a décidé, en même temps, d'élever de 6,875 à 7 0/0 le droit de mutation des ventes immobilières, de 4,374 à 4,50 celui des échanges et de 0,15 à 0,20 0/0 celui des partages.

Cette réforme était démocratique, car elle dégrevait les ventes, les échanges et les partages de peu d'importance au détriment des ventes, échanges et partages portant sur de fortes sommes ; elle poursuivait le même but que la réforme de 1901 relative aux droits de succession ; elle ne poursuivait aucune fin fiscale, le gouvernement estimant qu'elle devait s'équilibrer financièrement.

Comme nous l'avons dit plus haut, l'évolution des droits progressifs à rebours aux droits proportionnels

ne s'est pas restreinte aux droits d'enregistrement proprement dits et aux droits de timbre. La loi du 27 juillet 1900 a en effet substitué une contribution proportionnelle de 0 fr. 25, 0 fr. 125 et 0 fr. 10 0/0 aux droits de timbre qui frappaient les registres, bordereaux et autres documents relatifs à l'accomplissement des formalités hypothécaires, aux droits d'inscription et aux droits de transcription. Comme le dit M. Caillaux : « la loi de 1900 a eu, en somme, pour objet de remplacer tous ces droits, qui n'étaient pas en rapport avec l'importance des intérêts en jeu et qui pesaient lourdement sur les petits contrats, par un impôt proportionnel ». (1)

C'est ce que fait très bien ressortir, dans son rapport au Sénat, M. Ernest Boulanger, ancien directeur général de l'enregistrement : « Les droits de timbre et d'hypothèques perçus aujourd'hui au bureau des hypothèques, dit-il, pour la transcription des actes de vente de 100 francs, de 1.000 francs, de 10.000 francs et de 100.000 francs sont exactement les mêmes. Ils ne peuvent différer que d'après l'étendue de ces actes et le nombre de lignes à transcrire sur les registres timbrés de la conservation, parce que les ventes importantes contiennent généralement plus de détails, mais le supplément de papier timbré employé pour les copies des actes les plus volumineux ne peut guère dépasser 10 à 15 francs.

1. Ouvrage cité, p. 353 note.

» En tenant compte de cet excédent, la proportion des frais de chaque nature d'actes a été calculée ainsi qu'il suit :

7 fr. 490 o/o pour les ventes de.....	100 francs
0 fr. 840 o/o pour les ventes de.....	1.000 francs
0 fr. 140 o/o pour les ventes de.....	10.000 francs
0 fr. 025 o/o pour les ventes de.....	100.000 francs

» Il en est ainsi, bien que dans des proportions moindres, à l'égard des frais d'inscription. Les droits de timbre du bordereau d'inscription, du récépissé de dépôt, du registre de dépôt et du registre des inscriptions demeurent les mêmes (sauf les différences pouvant provenir également de la longueur des détails contenus dans les bordereaux) pour les obligations de 100 francs, 1.000 francs, de 10.000 fr. et de 100.000 francs.

» Ils ont été calculés à :

2 fr. 46 o/o pour les obligations de....	100 francs
0 fr. 44 o/o pour les obligations de....	1.000 francs
0 fr. 17 o/o pour les obligations de....	10.000 francs
0 fr. 13 o/o pour les obligations de....	100.000 francs

» On remédiera à cette situation en supprimant le droit de timbre et en remplaçant par une taxe proportionnelle le droit fixe de transcription de même que le droit de 1 o/o sur les inscriptions. »

Ici encore, le législateur n'a pas demandé à la

réforme un supplément de recettes ; il a fait abstraction de toute idée fiscale, en ce sens qu'il n'a pas voulu accroître le rendement des droits perçus par les conservateurs des hypothèques ; il s'est contenté de faciliter les petites transactions et de frapper un peu plus les grosses ; il n'a eu d'autre but que d'introduire dans l'impôt un peu plus de justice proportionnelle, quitte à s'éloigner un peu de l'idée de taxe ou impôt-salaire qui, dans de très nombreux cas, légitime la fixité du prélèvement quelle que soit la somme figurant à l'acte.

Voici, pour terminer, les lignes essentielles de la loi de 1900 : affranchissement du timbre pour les registres de toute nature tenus dans les bureaux d'hypothèques, des bordereaux d'inscription, des pièces produites par les requérants pour obtenir l'accomplissement des formalités hypothécaires et restant déposées au bureau des hypothèques, des reconnaissances de dépôts remises aux requérants en exécution de l'article 2200 du Code civil, les états, certificats, extraits et copies dressés par les conservateurs, suppression des droits d'inscription et des droits fixes de transcription, établissement d'un impôt proportionnel de 0 fr. 25 0/0 pour les transcriptions, sur le prix ou la valeur des immeubles ou des droits qui font l'objet de la transcription, pour les inscriptions, sur le capital de la créance inscrite ; de 0 fr. 10 0/0 pour les mentions des subrogations et

radiations, sur la somme exprimée dans l'acte ou, à défaut de somme, sur la valeur du droit hypothécaire faisant l'objet de la formalité ; et de 0 fr. 125 0/0 pour la transcription des actes visés dans l'article 12 de la loi du 23 mars 1855 et des actes de donation contenant partage, faits entre-vifs, conformément aux articles 1075 et 1076 du Code civil, et pour l'inscription des hypothèques prises en vertu d'actes d'ouverture de crédit non réalisé (auquel cas le complément du droit de 0 fr. 25 0/0 devient exigible lors de la réalisation ultérieure du crédit.)

CHAPITRE IX

EXTENSION DES EXEMPTIONS D'IMPOT

Quand il s'est occupé de substituer des droits progressifs à des droits porportionnels (tout ou moins en 1901) et des droits proportionnels à des droits progressifs à rebours, le législateur a eu pour but presque exclusif, nous l'avons vu, de s'écarter de plus en plus de l'ancienne conception contractuelle des recettes de l'État et d'essayer de réaliser graduellement les fins de la justice dans l'impôt. Il ne se préoccupait pas, ce faisant, d'accroître les ressources du Trésor. Il en est de même des exemptions de droits dont le nombre n'a pas cessé de s'accroître depuis la loi de l'an VII, mouvement qui n'a pas ralenti depuis 1892.

Ces exemptions ont pour objet en général de dégrever les classes pauvres, de décharger les indigents. Même si l'on se place au point de vue fiscal, les mesures de ce genre sont justifiées par ce fait que le malheureux à qui l'on fait payer un droit d'enregis-

trement ou de timbre doit en demander la compensation, sous forme d'aumône, à la charité publique ou privée. Les théories ne manquent pas pour justifier l'exemption des deshérités de la vie : ce sont les mêmes qui ont pour mission d'appuyer le principe de l'exemption du minimum d'existence en matière d'impôts sur le revenu ou sur le capital. Nous ne les énumérerons pas ici ; elles se basent presque toutes sur l'idée de capacité contributive et d'égalité de sacrifice. L'une, développée moins souvent, se réfère à la conception contractuelle de l'impôt et déclare que l'indigent, ne recevant de la collectivité aucun avantage, ne doit pas lui payer ce qu'il n'obtient pas d'elle, c'est-à-dire lui verser un impôt quel qu'il soit.

La loi de finances du 26 janvier 1892 a fait un grand pas dans cette voie. Non seulement elle a réduit de nombreux droits de timbre et d'enregistrement, mais encore elle a dispensé de la formalité du timbre et de l'enregistrement certains actes de procédure, divers actes relatifs aux faillites et liquidations judiciaires, déclarations de cessation de paiements, bilans, dépôts de bilans, affiches et certificats d'insertion relatifs à la déclaration de faillite et aux convocations de créanciers, actes de dépôt des inventaires, des transactions, etc..., procès-verbaux d'assemblées, de dire, d'observations et délibérations de créanciers, états des créances présumées, actes

de produit, requêtes adressées au juge-commissaire, ordonnances et décisions de ce magistrat, rapports et comptes des syndics, états de répartition, procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances, concordats ou attermoiements. Sont également dispensées du timbre les expéditions délivrées par les greffiers des justices de paix en matière civile et par les secrétaires des conseils de prud'hommes et sont affranchis des droits de toute nature les avis de parents de mineurs ou interdits dont l'indigence est constatée et les actes nécessaires pour la convocation et la constitution des conseils de famille et l'homologation des délibérations prises dans ces conseils au cas d'indigence des mineurs ou interdits.

Une autre disposition de la loi de 1892 (art. 16) assujettit à un droit de 25 centimes 0/0 indépendant du droit de mutation, les jugements et procès-verbaux portant adjudication de meubles ou d'immeubles, soit devant un tribunal, soit devant un notaire commis, mais en exempte les ventes de moins de 2.000 francs. L'exemption fut préconisée au Sénat par M. Godin qui s'appuya sur les considérations suivantes : la loi du 23 octobre 1884 a dégrevé les ventes dont le prix ne dépassait pas 2.000 francs des droits de timbre, d'enregistrement, de greffe et d'hypothèques ; il paraît donc nécessaire de faire concorder les dispositions de la loi nouvelle avec celles de la loi de 1884 et de décider que le nouveau

droit ne frappera pas les ventes de 2.000 francs et au-dessous. Malgré le gouvernement et grâce à la Commission, l'amendement Godin fut voté et incorporé dans la loi de finances.

Ces réformes et les autres modifications de la législation antérieure, dues à la loi de finances de 1892, ont une très grande importance, car d'elles date une nouvelle ère en matière d'enregistrement. Auparavant, la tendance éthique, démocratique, s'était manifestée, certes, mais avec beaucoup de timidité ; par notre exposé historique, on a vu qu'elle n'apparaissait que de temps en temps à de longs intervalles. Depuis 1892, au contraire, la tendance démocratique n'a cessé de s'accroître et à peu près chaque loi de finances en porte la trace. Le but fiscal perd de son importance relative et la conception contractuelle des droits d'enregistrement recule de plus en plus.

La question qui s'est imposée au législateur en 1892 est surtout la question des frais de justice que l'on pouvait résoudre, soit par une simplification de la procédure, soit par un dégrèvement des impôts perçus par l'État, sous forme de droits d'enregistrement, de timbre et de greffe. Une commission extra-parlementaire, instituée par le décret du 10 juillet 1883, avait pour objet de préparer la révision du Code de procédure civile et avait subordonné le remaniement du tarif fiscal aux décisions qu'elle aurait à

prendre à l'égard du maintien ou de la suppression des formalités auxquelles les droits s'appliquaient. Mais le Parlement ne s'étant pas efforcé de statuer avec diligence sur ces questions, de nombreux députés crurent préférable d'aborder la question fiscale avant d'entreprendre le problème juridique, et M. Brisson présenta, avec 105 de ses collègues, une proposition de loi substituant des droits proportionnels à des droits fixes, et augmentant le nombre des cas d'exemption (1). Son but était d'établir une plus étroite proportionnalité entre l'intérêt du litige et le montant des impôts y afférents : « La réforme proposée, dit-il, dans son *Exposé des motifs*, aurait les deux conséquences, toutes deux dans le sens démocratique, de rendre à l'impôt sa proportionnalité exacte, et d'abaisser les frais de justice pour les classes ouvrières et agricoles. »

La commission du budget admit, en principe, la proposition de M. Brisson, tout en y introduisant quelques modifications de détail ; il en fut de même du gouvernement qui déposa, le 14 novembre 1891 à la Chambre, un projet de loi relatif à cette même question et ayant la même tendance que la proposition de M. Brisson. C'est après ces alternatives que le texte modifié de M. Brisson fut voté par les Chambres et incorporé dans la loi de finances de 1892.

1. Chambre des députés, *J. off. Doc. parl.* d'avril 1891, p. 316.

M. Ernest Boulanger, dans son premier rapport au Sénat, a apprécié la réforme en ces termes : « Parmi les perceptions auxquelles donnent lieu les actes judiciaires et extra-judiciaires, les droits fixes sont de beaucoup les plus nombreux. Sous la pression des nécessités financières, le taux en a été triplé depuis le commencement du siècle. Ces droits pèsent, en outre, d'un poids égal sur tous les procès indistinctement sans égard à l'importance plus ou moins grande des intérêts engagés.

» On a donc cherché à supprimer ou à réduire le plus grand nombre de droits fixes pour y substituer des droits proportionnels partout où cette perception est praticable, mais le nombre des actes de procédure, susceptibles de taxes proportionnelles, est relativement restreint. Beaucoup y échappent ou résistent par leur nature. »

La loi de finances de l'exercice 1894 (loi du 26 juillet 1893) comporte l'exemption du droit de timbre pour les affiches manuscrites concernant exclusivement les demandes et les offres d'emplois. Nous n'insisterons point sur cette disposition d'ordre démocratique due à l'initiative de M. Chassaing, député de la Seine.

La loi de finances du 16 avril 1895, qui transforme le droit d'accroissement de la loi du 28 décembre 1880 et 29 décembre 1884 en un impôt annuel, exempte les biens acquis avec l'autorisation du gouverne-

ment en tant qu'ils ont été affectés et qu'ils continuent d'être réellement employés, soit à des œuvres d'assistance gratuite en faveur des infirmes, des malades, des indigents, des orphelins ou des malades abandonnés, soit aux œuvres des missions françaises à l'étranger.

Dans le même esprit, la loi de finances du 29 mars 1897, exempte du droit et de la formalité du timbre les certificats de maladie délivrés par les médecins non assermentés, quand ces documents concernent des agents accomplissant un service actif de l'État, et la loi de finances du 30 mai 1899 applique l'immunité des droits de timbre — dont les pièces relatives à la caisse des retraites pour la vieillesse et aux sociétés de secours mutuels jouissent en vertu des articles 24 de la loi du 20 juillet 1886 et 19 de la loi du 1^{er} avril 1898 — aux quittances délivrées en exécution de ces lois pour remboursement de capitaux réservés et paiement d'arrérages de rentes viagères et de pensions de retraites.

L'article 21 de la loi de finances du 25 février 1901 décide que :

Le droit fixe, prévu par l'article 44, § 4 de la loi du 28 avril 1816, cessera d'être exigible pour toute réunion de l'usufruit à la propriété, opérée par acte de cession, dont le prix ne dépassera pas 2.000 francs.

Voici l'explication que donne de ce texte M. Mores-

tier, rapporteur de la commission des finances :

« La nue-propiété payant un droit entier au moment du démembrement de la propriété, il n'est dû aucun droit proportionnel quand l'usufruit lui est réuni par cession anticipée, on se borne alors à l'enregistrer au droit fixe de 3 francs prévu à l'article 44 de la loi du 28 avril 1816. Ce droit cessera d'être exigible pour les cessions inférieures à 2.000 francs; il en résulte un avantage pour la petite propriété. Cette disposition a seulement une portée transitoire, puisque l'article 21 sera exclusivement applicable aux usufruits soumis au régime actuel (antérieur à la loi du 25 février 1901).

La loi de finances du 31 mars 1902 exempte du droit d'enregistrement les reconnaissances d'enfants naturels, quelle qu'en soit la forme, à la fois pour diminuer le nombre des enfants naturels non reconnus, et parce que les parents naturels sont, en général, peu fortunés. Celle du 22 avril 1905 décide que :

Tous les actes, décisions et formalités auxquels donnera lieu l'exécution de la loi du 12 janvier 1895, relative à la saisie-arrêt sur les salaires et petits traitements des ouvriers ou employés, seront, quelle qu'en soit la nature, rédigés sur papier non timbré et enregistrés gratis (et que) les procès-verbaux de cote et paraphe des livres de commerce, quelle qu'en soit la forme, sont exempts du droit et de la formalité de l'enregistrement.

D'après celle du 17 avril 1906 :

Seront enregistrés en débet et jugés sans autres frais que le droit de timbre : les recours portés devant le Conseil d'État, en vertu de la loi des 7-14 octobre 1790, contre les actes des autorités administratives, pour incompétence ou excès de pouvoirs ; les recours contre les décisions portant refus de liquidation ou contre les liquidations de pensions, (mais), en cas de rejet total ou partiel de la retraite, les droits d'enregistrement du recours et de l'arrêt sont dus par le requérant. Il en est de même lorsque l'arrêt constate qu'il n'y a lieu de statuer, à moins que cette décision ne soit motivée sur le retrait de l'acte attaqué, opéré postérieurement à l'introduction du recours, auxquels cas, le requérant n'est tenu de payer aucun droit d'enregistrement.

On trouve encore des dispositions de même nature dans la loi de finances du 30 janvier 1907 en vertu de laquelle sont délivrés gratuitement et dispensés des droits de timbre et d'enregistrement les certificats, actes de notoriété et toutes autres pièces exclusivement relatives à la liquidation et au paiement des pensions acquittées par l'Etat comme complément des rentes viagères servies au personnel ouvrier des administrations publiques par la caisse nationale des retraites pour la vieillesse ; et dans les lois de finances des 8 avril 1910 et 13 juillet 1911, qui exemptent du droit de timbre de quittance de 0 fr. 10 les écrits qui ont pour objet exclusif la reprise des marchandises livrées à condition, et des enveloppes et récipients ayant servi à des livraisons,

soit la déduction des mêmes enveloppes ou récipients, que cette reprise ou cette déduction soit constatée par des pièces distinctes ou par des mentions inscrites sur les factures.

CHAPITRE X

AUGMENTATION DES TARIFS ET EXTENSION DE LA MATIÈRE IMPOSABLE

Jusqu'à présent, nous avons rencontré, dans presque tous les cas, des exemples d'une révision *démocratique* et non pas *fiscale* des tarifs : le législateur cherchait à accomplir un acte de justice, à dégrever les petits, quelquefois au détriment des gros contribuables, et non pas à augmenter les recettes du Trésor.

C'est ce second objet, par contre, que le législateur a en vue quand il accroit les taux et tarifs, et aussi quand il assujettit à l'impôt de nouveaux actes, de nouvelles mutations et de nouveaux revenus (1) ; nous avons déjà observé ce procédé quand nous avons

1. Toutefois, en ce qui concerne les divers droits qui pèsent sur les valeurs mobilières, le législateur a souvent en vue la péréquation des charges qui frappent les valeurs foncières et de celles qui pèsent sur les meubles non corporels, ou même la péréquation des charges imposées aux divers genres de valeurs mobilières.

étudié les dispositions de la loi de 1910 relatives aux droits progressifs sur les mutations par décès. Nous allons l'observer à nouveau, dans divers cas où des droits proportionnels sont accrus dans une mesure plus ou moins forte, ou bien où de nouvelles sources d'impôts sont créées. La plupart de ces dispositions se réfèrent d'ailleurs à l'imposition des valeurs mobilières et ne concernent pas, en conséquence, l'enregistrement proprement dit.

L'article 28 de la loi du 28 avril 1893 établit l'impôt sur les opérations de bourse « ayant pour objet l'achat ou la vente, au comptant ou à terme, de valeurs de toute nature » ; ce droit de timbres s'élève en principe à 0 fr. 05 0/00 ou fraction de 1.000 francs du montant de l'opération calculée d'après le taux de la négociation, mais il est réduit à 0 fr. 025 0/00 pour les opérations de report. Il n'y a pas de décimes. Cet impôt fut assez vivement combattu à la Chambre et au Sénat, d'autant plus qu'il suscitait de nouveaux motifs de discussion entre le parquet et la coulisse. Il fut adopté surtout pour des raisons fiscales.

C'est en vertu des mêmes considérations que la loi du 28 décembre 1895 modifia le régime fiscal des titres étrangers, dans son article 3, ainsi libellé :

A partir du 1^{er} janvier 1896, le droit de timbre au comptant des titres étrangers est fixé, savoir : 1° à 2 0/0 pour ceux désignés dans les articles 9 de la loi du 23 juin 1857

et 1^{er}, § 4, de la loi du 30 mars 1872 ; 2^o à 0 fr. 50 0/0 pour ceux désignés dans l'article 6 de la loi du 13 mai 1863.

Ce droit n'est pas soumis aux décimes. Il sera perçu sur la valeur nominale de chaque titre ou coupure considéré isolément et, dans tous les cas, sur un minimum de 100 francs.

Avant la loi de 1895, les valeurs des sociétés étrangères qui avaient souscrit l'abonnement acquittaient des droits équivalents à ceux qui frappaient les valeurs françaises, mais les autres titres échappaient à l'impôt en grande partie. Le gouvernement s'autorisa de cette inégalité pour trouver dans la modification du régime existant une partie des ressources dont il avait besoin pour équilibrer le budget. Son projet fut adopté par la Chambre, après avoir été profondément remanié par la commission du budget. Ici donc, but fiscal au premier plan, tendance à moins d'inégalité au second.

L'article 13 de la loi du 13 avril 1898 se réfère également aux valeurs mobilières étrangères. La loi de finances du 13 mai 1863 avait astreint les fonds d'États étrangers à un droit de timbre de 0 fr. 50 par 100 francs ; la loi du 8 juin 1864 avait élevé ce pourcentage à 1 franc ; mais la loi du 25 juin 1875 avait rétabli le taux antérieur afin de ramener en France, pour le service des intérêts de la dette nationale, l'abondance du numéraire, et de nous assurer un change favorable en compensant l'écart entre nos importations et nos exportations. En vue de subvenir

aux besoins toujours accrus du Trésor, la loi du 13 avril 1893 a à peu près rétabli les dispositions de la loi de 1864 :

Le droit de timbre au comptant des titres étrangers désignés dans l'article 6 de la loi du 13 mai 1863, y est-il dit, est fixé à 1 o/o, sauf en ce qui concerne les titres déjà timbrés à cette date au tarif de 50 centimes pour 100 francs. Ce droit n'est pas soumis aux décimes. Il sera perçu sur la valeur nominale de chaque titre ou coupure considéré isolément et, dans tous les cas, sur un minimum de 100 francs. Resteront soumis au droit de 50 centimes pour 100 francs, les fonds étrangers cotés à la bourse officielle, dont le cours au moment où le droit devient exigible, sera tombé au-dessous de la moitié du pair par suite d'une diminution de l'intérêt imposé par l'État débiteur.

L'article 17 de la même loi assujettit à un droit fixe annuel de 6 francs par million de capital assuré en France les compagnies et sociétés d'assurances françaises et étrangères contre l'incendie, à l'exception des caisses départementales organisées par les conseils généraux, mais en exempte les opérations de réassurances, lorsque le droit a été payé par l'assureur primitif. Ce nouvel impôt a pour objet de couvrir le crédit de 800.000 francs inscrit au budget pour subventions aux communes (sapeurs-pompiers et matériel d'incendie).

La loi du 25 février 1901, qui a substitué aux droits proportionnels sur les mutations par décès des droits

progressifs, a également modifié le tarif afférent aux donations entre vifs, mais elle a maintenu la proportionnalité. Les principaux changements édictés par cette loi (art. 18) sont la suppression des décimes, conformément à ce qui a été fait pour les successions, l'égalisation des taux pour les meubles et les immeubles, la disposition relative au droit de transcription et l'élévation générale du tarif. Voici le texte dudit article, dont l'objet, ici encore, est nettement fiscal :

Les droits d'enregistrement des donations entre vifs de biens meubles ou immeubles sont affranchis de tout décime; ils seront perçus selon les quotités ci-après, et la formalité de la transcription au bureau du conservateur des hypothèques ne donnera plus lieu à aucun droit proportionnel autre que la taxe établie par la loi du 27 juillet 1900 :

En ligne directe :

1° Pour les donations portant partage, faites conformément aux articles 1075 et 1076 du Code civil, par les père et mère ou autres ascendants, entre leurs enfants ou descendants, 1,70 0/0 ;

2° Pour les donations faites par contrat de mariage aux futurs, 2 0/0 ;

3° Pour les donations autres que celles désignées aux deux numéros précédents : 3,50 0/0.

Entre époux :

Par contrat de mariage : 3,50 0/0 ;

Hors contrat de mariage : 5 0/0.

En ligne collatérale :

Entre frères et sœurs :

Par contrat de mariage aux futurs : 7 o/o ;

Hors contrat de mariage : 9 o/o.

Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces :

Par contrat de mariage : 8 o/o ;

Hors contrat de mariage : 10 o/o.

Entre grands-oncles ou grand'tantes, et petits-neveux ou petites-nièces, et entre cousins germains :

Par contrat de mariage : 10 o/o ;

Hors contrat de mariage : 12 o/o.

Entre parents au delà du sixième degré et entre personnes non parentes ;

Par contrat de mariage : 11 o/o ;

Hors contrat de mariage : 13,50 o/o.

Grâce à cette réforme, le gouvernement espérait équilibrer en partie le déficit provoqué par la déduction du passif en matière de droits de succession. Une autre mesure fut adoptée dans le même but : il s'agit du relèvement de 4 à 8 o/o du droit établi par l'article 5 de la loi du 21 juin 1875 sur les lots payés aux créanciers et aux porteurs d'obligations, effets publics et tous autres titres d'emprunt. « Je ne fais aucune difficulté, dit au Sénat M. Caillaux (1), pour reconnaître que cette disposition est destinée à fournir les ressources nécessaires pour équilibrer la réforme. Il est généralement admis, ainsi que l'a constaté M. Cordelet dans son rapport, que le lot échu à une personne favorisée par le sort peut être soumis à une

1. Séance du 19 janvier 1901. *J. off.*, du 20 janvier. Débats, p. 138.

taxe supérieure à l'impôt actuel de 4 o/o. Ce relèvement de tarif est depuis longtemps projeté, et M. Burdeau, si j'ai bonne mémoire, l'avait proposé dans son projet de budget, en 1893 ou 1894. Nous n'avons donc rien innové en l'introduisant dans la loi de finances pour assurer l'équilibre de la réforme des droits de mutation par décès ».

La loi de finances du 30 janvier 1907 (art. 8) élève considérablement le droit de timbre au comptant des titres étrangers :

...Le droit de timbre au comptant des titres désignés dans l'article 6 de la loi du 13 mai 1863 est fixé à 2 o/o, sauf en ce qui concerne les titres déjà timbrés, soit au tarif de 0 fr. 50 o/o avant le 1^{er} janvier 1899, soit au tarif de 1 o/o avant le 1^{er} avril 1907. Ce droit n'est pas soumis aux décimes. Il sera perçu sur la valeur nominale de chaque titre ou coupure considéré isolément et, dans tous les cas, sur un maximum de 100 francs.

Pour les titres déjà timbrés au 1^{er} avril 1907, au tarif antérieur à la loi du 28 décembre 1895, le droit de 2 o/o ne sera appliqué qu'imputation faite du montant de l'impôt déjà payé.

Resteront soumis au droit de 1 o/o les fonds étrangers cotés à la Bourse officielle dont le cours, au moment où le droit devient exigible, sera tombé au-dessous de la moitié du pair par suite d'une diminution de l'intérêt imposée par l'État débiteur.

L'article 8 de la loi de 1907 a un double but : augmenter les ressources du Trésor et égaliser le droit de timbre qui les frappe à celui qui atteint les titres

français. Il est dû à l'initiative de la Commission du budget et a donné lieu à l'appréciation suivante de M. Mougeot dans son *Rapport supplémentaire* : « Les titres étrangers ne supportent en France d'autre impôt qu'un droit de timbre au comptant, dont le taux fixé à 0 fr. 50 0/0 par l'article 3 de la loi du 28 décembre 1895 a été porté à 1 0/0 par l'article 13 de la loi du 13 avril 1898. Par l'effet de cette législation, les fonds d'États étrangers se trouvent placés sous un régime de faveur par rapport aux autres valeurs mobilières, nos fonds publics exceptés. Les titres des sociétés, des départements, communes et autres établissements publics français, ainsi que ceux des sociétés, villes, provinces et établissements publics sont en effet assujettis annuellement à un droit de timbre, à un droit de transmission et à l'impôt sur le revenu. Dans ces conditions, il a paru légitime de rehausser le tarif du droit de timbre appliqué actuellement à ces fonds d'État et de l'élever à 2 0/0. »

La même année, la loi du 31 décembre 1907 (article 8) a augmenté le droit de timbre sur les opérations de bourse, toujours dans un but fiscal. La rente française continue à payer 0 fr. 125 par mille francs et les reports 0 fr. 00625 et 0 fr. 025 par mille francs suivant qu'il s'agit de la rente française ou de toutes les autres valeurs (françaises ou étrangères), mais le droit ordinaire est porté de 0 fr. 05 à 0 fr. 10 pour mille.

« Sans doute, dit M. Poincaré dans son rapport au Sénat, les taxes qui frappent la circulation des biens ne sont jamais sans inconvénients économiques. Sans doute aussi le moment n'est guère favorable, au lendemain de la crise qui a sévi sur certains marchés étrangers, pour augmenter l'impôt sur les opérations de bourse. Mais les reports et la rente n'étant pas atteints, le mal se trouve en fait très atténué.

» L'impôt des opérations de bourse est, d'ailleurs, aujourd'hui passé définitivement dans les mœurs, l'expérience l'a consacré et la perception s'en accomplit sans difficulté. On peut donc admettre qu'une surtaxe n'est pas de nature à nuire à la prospérité du marché, dès lors qu'elle est contenue dans de sages limites. »

De nouvelles augmentations de taux figurent dans la loi du 26 décembre 1908 (art. 5 et 6) qui porte de 0 fr. 50 à 0 fr. 75 0/0 le taux du droit de transmission auquel sont assujettis les titres nominatifs des actions et des obligations françaises et de 0 fr. à 0 fr. 25 0/0 le droit annuel sur les valeurs au porteur, le tout sans addition de décimes.

La loi du 8 avril 1910, ayant accru le tarif progressif de l'impôt sur les successions, a augmenté corrélativement les taux de l'impôt proportionnel

sur les donations. Voici l'ancien et le nouveau tarifs :

	Tarif de 1901	Tarif de 1910
<i>En ligne directe :</i>		
1° Pour les donations portant partage faites conformément aux articles 1075 et 1076 du Code civil, par les père et mère ou autres ascendants entre leurs enfants ou descendants.....	1,70 0/0	2, » 0/0
2° Pour les donations faites par contrat de mariage aux futurs.....	2, » 0/0	2,50 0/0
3° Pour les donations autres que celles désignées aux deux numéros précédents....	2,50 0/0	3,50 0/0
<i>Entre époux :</i>		
Par contrat de mariage.....	3,50 0/0	4,50 0/0
Hors contrat de mariage.....	5, » 0/0	6,50 0/0
<i>En ligne collatérale :</i>		
Entre frères et sœurs :		
Par contrat de mariage aux futurs.....	7, » 0/0	8,50 0/0
Hors contrat de mariage	9, » 0/0	11, » 0/0
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces :		
Par contrat de mariage.....	8, » 0/0	10, » 0/0
Hors contrat de mariage	10, » 0/0	13, » 0/0
Entre grands-oncles ou grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces, et entre cousins germains :		
Par contrat de mariage.....	10, » 0/0	12, » 0/0
Hors contrat de mariage.....	12, » 0/0	15, » 0/0
Entre parents au delà du quatrième degré et entre personnes non parentes :		
Par contrat de mariage.....	11, » 0/0	15, » 0/0
Hors contrat de mariage.....	13,50 0/0	18, » 0/0

Les articles 16 à 23 de la même loi modifient éga-

lement dans un but fiscal la législation du timbre des affiches. Ils substituent aux deux catégories antérieures (affiches sur papier ordinaire et affiches peintes directement sur un mur, sur toile ou tôle) quatre catégories, qui sont les affiches sur papier ordinaire, les affiches sur papier ayant subi une préparation en vue d'en assurer la durée, les affiches peintes et les affiches lumineuses. Les deux premières catégories payaient, avant 1910, un droit proportionné à la dimension, avec maximum de 0 fr. 20 pour les affiches de plus de 50 décimètres carrés. Depuis 1910 la première donne lieu aux perceptions suivantes :

Moins de 12 décimètres et demi.....	0 fr. 05
De 12 et demi à 25.....	0 fr. 10
De 25 à 50.....	0 fr. 15
De 50 décimètres carrés à 2 mètres carrés.....	0 fr. 20
Au-dessus de 2 mètres carrés, en plus, par mètre carré ou fraction de mètre carré.....	0 fr. 10

La seconde est assujettie à un droit double de celui-ci. Toutes deux sont en plus soumises au double décime.

La troisième catégorie, nous le verrons dans le chapitre suivant, a fait l'objet d'une réduction de taux dans la généralité des cas.

C'est surtout en ce qui concerne les affiches lumineuses que la loi de 1910 a innové : elle distingue

deux sortes d'affiches, celles qui sont « constituées par la réunion de lettres ou de signes installés spécialement sur une charpente ou sur un support quelconque pour rendre une annonce visible tant la nuit que le jour » et celles qui sont « obtenues, soit au moyen de projections intermittentes ou successives sur un transparent ou sur un écran, soit au moyen d'une combinaison de points lumineux susceptibles de former successivement les différentes lettres de l'alphabet dans le même espace, soit au moyen de tout procédé analogue ». Pour les premières, la quotité du droit est fixée à 10 francs par mètre carré, sans addition de décimes, pour la première année, et de 5 francs pour chacune des années suivantes ; et pour les secondes, elle est de 100 francs par an par mètre carré ou fraction de mètre carré, également sans addition de décimes.

A son tour, la loi du 13 juillet 1911 accroit le taux des droits qui pèsent sur les actes de société constatant un apport immobilier ne donnant pas ouverture, à raison de cet apport, au droit de mutation entre vifs à titre onéreux. Avant 1911, la règle était la suivante : ou bien l'apport constituait au regard de la société une véritable vente — par exemple l'apporteur recevait en échange de son apport des *obligations* de la société — et alors il était assujetti au droit de mutation de 7 o/o, ou bien il ne constituait par une vente — l'apporteur recevant des

actions ou des *parts de bénéfices* — et alors il payait seulement 0 fr. 20 0/0, conformément à l'article 19 de la loi du 28 avril 1893. En vertu de la loi de 1911, les apports de la seconde catégorie sont frappés, en plus du droit de 0 fr. 20 0/0, d'un droit de transcription de 1 fr. 50 0/0 (1 fr. 875 avec les décimes). L'administration a fait valoir que cette réforme n'avait pas été proposée dans un but exclusivement fiscal, mais surtout en vue de rendre obligatoire la transcription des actes d'apports, auparavant facultative.

D'autres dispositions de la même loi soumettent à un droit proportionnel de timbre, à déterminer par la suite, tout achat ou vente de marchandises à terme ou à livrer, inscrites au répertoire, et étendent le droit de 4 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières aux bénéfices qui, par suite de dispositions statutaires, sont distribués aux membres des conseils d'administration des sociétés, compagnies ou entreprises financières, industrielles, commerciales ou civiles.

Cette extension de l'impôt de 4 0/0 avait non seulement un objet fiscal, mais encore et surtout un but moral. Il s'agissait d'atteindre les tantièmes, auparavant exempts, qui, d'après le rapport au Sénat de M. Gauthier, «constituent moins le salaire d'un travail effectif que la représentation de la force morale que ces personnes apportent à la société et qui résulte, soit de leur nom, soit de leurs relations et de leurs

influences, soit de leurs connaissances commerciales, industrielles ou financières ; ils doivent, dès lors, être assujettis à la taxe de 4 o/o, au même titre que les revenus attachés à un apport industriel ». Cette disposition de la loi de 1911 fut adoptée par le Parlement dans un esprit d'égalité et de justice, mais après une très vive opposition qui se manifesta surtout au Sénat (1).

Notons enfin l'article 9 de la loi du 27 février 1912, ainsi rédigé :

... Toute opération d'achat ou de vente de marchandises à terme ou à livrer, traitée aux conditions des règlements établis dans les bourses de commerce et de nature à être inscrite au répertoire... est assujettie à un droit fixé à 2 centimes par 5 quintaux ou 5 hectolitres de marchandises

1. Cette opposition s'est principalement manifestée sur le terrain juridique. M. Vallé a fait observer que le texte proposé par la commission des finances du Sénat (et qui fut d'ailleurs légèrement modifié par la suite) ne pouvait être la conséquence naturelle et obligatoire des paragraphes 1 et 2 de l'article premier de la loi de 1872 qui avait établi l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Deux arrêts de la Cour de cassation, des 23 février 1909 et 13 avril 1910, ont d'ailleurs reconnu que le législateur de 1872 n'avait entendu soumettre à la taxe de 3 o/o (maintenant 4 o/o) que les revenus des apports en capital ou en industrie. M. Vallé a cité également une instruction de la régie, en date du 11 décembre 1875, qui exonérait formellement les parts d'intérêts alloués aux associés responsables, à raison de leur gestion, et a conclu que la nouvelle taxe, une fois votée, constituerait un impôt sur les revenus du travail et non pas un impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

ou denrées faisant l'objet de l'opération, suivant que l'unité marchande est exprimée en poids ou en volume.

Ce droit est réduit à 1 centime pour les marchandises ou denrées dont la moyenne des cours, pratiqués pendant les cinq dernières années, est inférieure à 40 francs par quintal ou hectolitre.

Le droit est dû pour chaque achat et pour chaque vente. Il n'est pas soumis aux décimes.

Nous reviendrons ultérieurement sur cette question qui est liée à la réglementation des bourses de commerce.

CHAPITRE XI

RÉDUCTIONS ET SUPPRESSIONS DE DROITS

Tandis que les augmentations de tarifs et les extensions de la matière imposable ont été provoquées en général par les besoins toujours croissants du Trésor, les réductions et suppressions de droit ont eu, la plupart du temps, un caractère nettement démocratique.

La loi du 26 janvier 1892 qui, nous l'avons vu, a édicté de nombreuses exemptions en faveur des pauvres et des indigents et substitué des droits proportionnels à des droits fixes, a également réduit de nombreux droits :

Réduction à 0 fr. 20 du droit d'enregistrement du bulletin n° 2 du casier judiciaire délivré aux particuliers ;

Réduction à 1 franc du droit d'enregistrement applicable aux exploits relatifs aux instances en matière civile devant les juges de paix, jusques et y compris les significations des jugements définitifs ;

Réduction d'un tiers du droit d'enregistrement des autres exploits relatifs aux instances suivies en matière civile ou commerciale, devant les conseils de prud'hommes, les tribunaux de première instance, les cours d'appel, depuis l'exploit introductif d'instance inclusivement jusques et y compris la signification à partie des jugements et arrêts (la même réduction est applicable, dans les mêmes matières, aux déclarations d'appel faites autrement que par exploit) ;

Réduction d'un tiers des droits d'enregistrement des autres exploits relatifs aux procédures d'ordre judiciaire, de contribution judiciaire et de vente judiciaire ;

Réduction à 0 fr. 50 du droit d'enregistrement des actes de produit avec demande en collocation en matière d'ordre et de contribution judiciaires.

Plus importante encore est la suppression des droits de greffe de toute nature perçus par l'administration de l'enregistrement, au profit du Trésor, dans les justices de paix, les tribunaux civils ou de commerce et les cours d'appels (art. 4 de la loi de 1892). Cette abolition est absolue : elle s'applique sans exception à tous les droits de mise au rôle, d'expédition, de rédaction et de transcription, fixes ou proportionnels, établis par la loi du 21 ventôse an VII et les lois subséquentes. Toutefois, les droits

perçus dans les greffes de la Cour de cassation et du Conseil d'État ont été maintenus par ces deux juridictions ; quant à la Cour des Comptes, les premières expéditions de ces actes et arrêts sont délivrées gratuitement aux parties, mais les autres sont soumises, au profit de l'État, à un droit d'expédition de 0 fr. 75 par rôle, en principal.

Ces dégrèvements ont pour but de diminuer les frais qui pesaient sur les petites procédures, ils ont été compensés par l'application de droits proportionnels à certains actes, mesure défavorable aux grosses procédures dont elle accroissait les charges. Ils ont été complétés par les articles 22 et 24 de la loi du 28 avril 1893 qui réduisent, le premier d'un tiers les divers droits fixes d'enregistrement auxquels étaient assujettis les actes extra-judiciaires non visés par la loi de 1892, et le second de moitié le droit de 6 francs établi par les articles 5 de la loi du 19 juillet 1845 et 4 de la loi du 28 février 1872 pour les avis des parents, les procès-verbaux de nomination de tuteurs et de curateurs et les procès-verbaux d'apposition, de reconnaissance et de levée de scellés.

D'autre part, la loi de 1893 dispense du droit de timbre la demande du bulletin n° 2 du casier judiciaire délivré aux particuliers et réduit à 10 centimes par expédition — y compris le droit de la décharge donné par le destinataire — le droit de timbre des

récépissés, bulletins d'expédition, ou autres pièces en tenant lieu, délivrés par les compagnies de tramways pour les transports sur leurs réseaux en grande ou en petite vitesse. Enfin, l'article 26 dispose que :

Les actes de prestation de serment des gardes des particuliers et des agents salariés par l'État, les départements, les communes et les établissements publics ou d'utilité publique, dont le traitement et ses accessoires n'excèdent pas 4.000 francs, ne seront assujettis qu'à un droit de 4 fr. 50.

La loi du 26 juillet 1893 peut être considérée comme ayant abaissé le tarif du droit de timbre sur les affiches inscrites « dans un lieu public, sur les murs, sur une construction quelconque, ou même sur toile, au moyen de la peinture ou de tout autre procédé ». Aux termes de la loi de finances du 26 décembre 1890, l'imposition de ce genre d'affiches était annuelle ; la loi de 1893 a déclaré que l'impôt serait légèrement augmenté, mais perçu une fois pour toutes, ce qui est une modération étant donné la durée habituelle de ces placards. Le tarif varie suivant le chiffre de la population ; il est indiqué dans le tableau ci-dessous :

	Droit annuel (Loi de 1890)	Droit prélevé une fois pour toutes (Loi de 1893)
	Fr.	Fr.
Communes de moins de 2.500 h.	0,60 p. mq.	1, » p. mq.
Communes de 2.501 à 5.000 h.	0,75 —	1, » —
Communes de 5.001 à 40.000 h.	0,75 —	1,50 —
Communes de 40.001 à 50.000 h.	1, » —	1,50 —
Communes de plus de 50.000 h.	1, » —	2, » —
Paris.....	1,50 —	2,50 —

Ce droit n'était pas soumis aux décimes.

L'article 8 de la loi du 28 décembre 1895 a réduit des trois quarts le droit de timbre auquel l'article 28 de la loi du 28 avril 1893 soumet toute opération de bourse ayant pour objet l'achat ou la vente, au comptant ou à terme, de valeurs de toute nature, lorsque l'opération est relative à des rentes sur l'État français. Cette mesure, due surtout à l'initiative de MM. Ribot et Doumer, ministres des Finances, avait pour objet, nettement avoué, de favoriser la rente française par rapport aux autres valeurs. On peut toutefois la considérer comme ayant le caractère démocratique, en raison du très grand nombre relatif de gens peu fortunés qui achètent ce genre de titres.

La loi du 25 février 1901 ne contient pas, à proprement parler, de diminution d'un tarif fixe ou pro-

portionnel existant. Mais le législateur a voulu que la réforme des droits de mutation par décès se suffît à elle-même, et la progression des taux, dont le résultat fut une aggravation considérable des charges imposées aux grosses successions, a été contrebalancée par la déduction des dettes — à laquelle nous consacrerons un chapitre spécial — et le nouveau calcul des droits pesant sur les échanges et les transmissions entre-vifs ou par décès, à titre gratuit, de la nue-propriété ou de l'usufruit des biens meubles ou immeubles.

Sous le régime de la loi de frimaire, l'usufruit transmis à titre gratuit entre-vifs ou par décès était évalué à la moitié de la valeur de la propriété entière, quel que fût l'âge de l'usufruitier. D'autre part, le nu-propriétaire était tenu d'acquitter le même droit que s'il entraînait immédiatement en jouissance de la pleine propriété. L'article 13 de la loi de 1901 décide que la valeur de la nue-propriété et la valeur de l'usufruit devront être considérées à elles deux comme égales à la valeur de la propriété pure et simple et qu'elles seront déterminées distinctement suivant un barème fondé sur l'âge de l'usufruitier. Voici les principales dispositions de cet article :

La valeur de la nue-propriété et de l'usufruit des biens meubles et immeubles est déterminée, pour la liquidation et le paiement des droits...

Pour les échanges et pour les transmissions entre-vifs à

titre gratuit ou celles qui s'opèrent par décès des mêmes biens, par une évaluation faite de la manière suivante : si l'usufruitier a moins de vingt ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept-dixièmes et la nue-propiété aux trois dixièmes de la propriété entière...Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propiété d'un dixième par chaque période de dix ans, sans fraction. A partir de soixante-dix ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue-propiété...

L'usufruit, constitué pour une durée fixe, est estimé aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la propriété lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit.

L'article 18 de la loi du 8 avril 1910 diminue, en principe, le droit de timbre qui frappe les affiches peintes et qui était auparavant de 1 franc à 2 fr. 50 par mètre carré, suivant la population ; il le porte à 1 franc dans tous les cas. Toutefois, cette disposition s'applique spécialement aux affiches peintes sur toile ou sur bois qui sont apposées sur des supports.

Une mesure très intéressante, longtemps réclamée en vain, fut introduite par le législateur dans la loi du 13 juillet 1911 : bien qu'il ne s'agisse pas d'une diminution ou d'une suppression de droit, mais

seulement de la fixation d'un long délai pour le paiement, nous avons cru devoir la citer dans ce chapitre. Il s'agit de la disposition en vertu de laquelle :

Sur la demande de tout légataire ou donataire ou de l'un quelconque des co-héritiers solidaires, le montant des droits de mutation par décès pourra être acquitté en plusieurs versements semestriels égaux, dont le premier aura lieu au plus tard six mois après l'expiration du délai pour souscrire à la déclaration de succession.

Ces versements, ajoute l'article 7, sont fixés au nombre de deux lorsque les droits de mutation sont inférieurs à 10 o/o des parts nettes recueillies, soit par tous les co-héritiers solidaires, soit par chacun des légataires ou donataires. Ils sont portés au nombre de quatre lorsque les droits sont égaux ou supérieurs à 10 o/o et à dix lorsque les droits sont égaux ou supérieurs à 18 o/o desdites parts nettes.

Les intérêts sur les droits différés sont calculés au taux légal et ajoutés à chaque versement sous les imputations de droit...

Cet article, proposé par M. Magniaudé au nom de la commission de législation fiscale de la Chambre des députés, fut inspiré par cette idée que le relèvement considérable des droits sur les successions, depuis 1901, doit avoir comme corrélation l'échelonnement du paiement de ces droits, et que cet échelonnement doit être d'autant plus long que le tarif est plus élevé. A la séance de la Chambre du 10 juillet 1911, M. Jules Roche a bien montré le caractère

utile et démocratique de ce nouveau texte, et mis en lumière son importance au point de vue de la classe agricole : « Pour les successions immobilières, dit-il, dans les campagnes, dans la plupart des cas, les héritiers sont dans l'impossibilité de payer certains des taux qui sont proposés. Vous les obligez, sinon à mettre en vente, du moins à emprunter, et à emprunter dans des conditions souvent détestables. C'est pour cette classe si intéressante de contribuables, qui constitue une des forces de la nation..., en particulier, que nous demandons à la Chambre, avec énergie et avec insistance, de maintenir la disposition qu'elle a votée. » La Chambre et le Sénat adoptèrent cette disposition, malgré la double opposition du ministre des Finances, M. Caillaux, et du rapporteur de la commission des finances, M. Gauthier.

CHAPITRE XII

ACCROISSEMENT DES POUVOIRS DU FISC EN MATIÈRE DE PRÉVENTION ET DE RÉPRESSION DE LA FRAUDE

Un impôt étant donné, il existe deux façons de lui faire rendre des sommes plus élevées : on peut ou bien accroître son taux ou bien lui assujettir une matière imposable plus étendue ; on peut, d'autre part, prévenir avec plus de soin ou réprimer avec plus de sévérité la fraude qui vicie plus ou moins tous les impôts.

Presque toutes les lois de finances, qui se sont succédé depuis 1892, contiennent des mesures de prévention et de répression, et le besoin s'en est fait d'autant plus sentir que les droits d'enregistrement ont accentué sans cesse leurs deux caractères fiscal et éthique. Si dans un but fiscal et éthique, l'on augmente le taux du droit qui frappe tous les actes ou les actes les plus considérables d'une certaine nature, l'incitation à la fraude ne manque pas de s'accroître, et le législateur se trouve tout naturellement amené à

multiplier les formalités de surveillance et de contrôle, à augmenter les amendes infligées aux fraudeurs, à allonger les délais de prescription de la créance de l'État, etc... De même, il a coutume de subordonner les mesures de faveur à certaines précautions dont nul ne songe à contester l'opportunité. Ce sont ces diverses mesures que nous nous proposons maintenant de passer chronologiquement en revue.

Ainsi, l'article 24 de la loi du 26 janvier 1892 édicte que, pour être admis au bénéfice des suppressions et des réductions d'impôt prononcées par cette loi, les actes, jugements, sentences, arrêts et expéditions devront rappeler la date et la nature de l'acte initial de l'instance ou de la procédure à laquelle ils se rapportent.

La loi du 28 avril 1893 décide qu'il sera perçu, en sus des droits simples supplémentaires, un droit en sus de 50 francs au minimum, si, dans le délai de deux années à partir de l'enregistrement, la dissimulation des sommes ou valeurs qui ont servi de base à la perception du droit proportionnel est établie par des actes ou écrits émanés des parties ou par des jugements. Ceci constitue tout simplement un retour à un texte de la loi du 18 février 1872.

La création d'un impôt sur les opérations de bourse par la loi de 1893 a eu pour effet le vote de dispositions de contrôle assez nombreuses : obligation pour quiconque fait commerce habituel de recueillir

les offres et les demandes de valeurs de bourse, à toute réquisition des agents de l'enregistrement, soit de représenter des bordereaux d'agents de change ou de faire connaître les numéros et dates des bordereaux ainsi que les noms des agents de change dont ils émanent, soit, faute de ce faire, d'acquitter personnellement le montant des droits; obligation pour lesdites personnes de faire une déclaration préalable à l'enregistrement, de tenir un répertoire visé et paraphé par le président ou l'un des juges du tribunal de commerce et d'y inscrire chaque opération, jour par jour, sans blanc ni interligne, par ordre de numéros, et de présenter ce répertoire à toute réquisition aux agents de l'enregistrement; amende d'un vingtième des valeurs sur lesquelles a porté l'inexactitude ou l'omission pour toute inexactitude ou omission, soit au répertoire, soit à ses extraits périodiques, sans que cette amende puisse être inférieure à 3.000 francs; amende de cent à 5.000 francs pour les autres infractions; prescription par un délai de deux ans de l'action de l'administration pour le recouvrement des droits et amendes.

La réforme du droit d'accroissement, réalisée par la loi du 16 avril 1895, a eu pour conséquence les mesures suivantes: demi-droit en sus au cas de défaut de paiement dans le délai fixé, avec minimum de 100 francs; droit en sus pour les omissions et les insuffisances d'évaluation commises dans la déclai-

ration souscrite pour l'assiette de l'impôt, extension à ce droit et à ces amendes du privilège accordé au Trésor par l'article 32 de la loi de frimaire pour le recouvrement des droits de mutation par décès.

La loi du 28 décembre 1895 modifie l'article 2 de la loi du 30 mars 1872, relatif aux pénalités et au contrôle afférents au droit de transmission sur les titres au porteur. Entre autres dispositions, elle porte à 100 francs le minimum de l'amende proportionnelle de 5 o/o de la valeur nominale des titres négociés, exposés en vente, énoncés ou employés et de l'amende fixe à la charge des officiers publics qui auront concouru à la rédaction d'actes ou d'écrits sans y relater les indications relatives au timbrage des titres étrangers qui y sont énoncés. Comme l'a dit, dans son rapport à la Chambre, M. Georges Cochery, « cette majoration du chiffre des amendes a paru constituer, pour le Trésor, une garantie plus efficace contre la fraude ». De plus, la loi de 1895 punit d'une amende de 100 à 5.000 francs, en principal, les contraventions au règlement d'administration publique qu'elle prévoit.

La loi du 13 avril 1898, dans son article 12, remanie l'article 3 de la loi du 25 mai 1872 et applique l'amende de 5 o/o que ce texte institue (avec minimum de 50 francs) à toute personne qui effectue en France l'émission, la mise en souscription, l'exposition en vente ou l'introduction sur le marché des

titres étrangers désignés dans l'article 4 de la loi du 29 juin 1872, qui annonce au public les opérations ci-dessus, ou qui fait le service financier de ces mêmes titres, soit en opérant leur remboursement ou leur transfert, soit en effectuant le paiement des coupons, tant qu'un représentant responsable des droits de timbre n'aura pas été agréé. Le règlement d'administration publique, qui doit être pris pour l'application de ces dispositions, verra ses infractions punies d'une amende de 100 à 5.000 francs en principal. Obligation est imposée aux sociétés, compagnies ou entreprises étrangères visées par l'article 4 de la loi du 29 juin 1872 de déposer, préalablement à leur établissement en France, au bureau de l'enregistrement dans le ressort duquel se manifeste pour la première fois leur existence, un exemplaire certifié de l'acte d'association, sous peine d'une amende de 100 à 5.000 francs en principal ; leur sont assimilées, à cet égard, les sociétés, compagnies ou entreprises qui, pour une cause quelconque, n'ont pas de représentant responsable et qui ne rempliront pas cette obligation dans le délai de trois mois à partir de la promulgation de la loi de 1898.

L'article 14 de la même loi modifie de la façon suivante les dispositions de contrôle édictées par la loi du 28 avril 1893 au sujet de l'impôt sur les opérations de bourse :

Quiconque fait commerce habituel de recueillir les offres

et les demandes de valeurs de bourse doit, à toute réquisition des agents de l'enregistrement, s'il s'agit de valeurs admises à la cote officielle, représenter des bordereaux d'agent de change ou faire connaître les numéros et les dates des bordereaux, ainsi que les noms des agents de change de qui ils émanent et, s'il s'agit de valeurs non admises à la cote officielle, acquitter personnellement le montant des droits.

Cette réglementation se réfère surtout à la querelle constante qui existe entre le parquet et la coulisse ; son principal objet n'est pas fiscal, contrairement à la plupart des modifications que nous rencontrerons dans ce chapitre.

Mentionnons aussi, dans la loi de 1898, la partie de l'article 18, qui impose une amende de 100 à 1.000 francs pour les contraventions au règlement, qui doit suivre l'établissement du droit annuel de 6 francs par million de capitaux assurés contre l'incendie, en France.

La loi du 25 février 1901, en édictant la déduction des dettes, a entouré cette réforme de nombreuses garanties dont l'examen pourrait prendre place dans ce chapitre, mais dont nous ajournons l'étude au prochain chapitre, exclusivement consacré à cette grande réforme. Mais elle contient d'autres dispositions auxquelles nous pouvons nous intéresser dès maintenant. Tout d'abord, l'article 12, qui décide que :

Les droits de mutation à titre gratuit entre vifs par décès

seront liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu, (édicte que) les insuffisances d'évaluation seront constatées par voie d'expertise, s'il y a lieu, et réprimées selon les règles actuellement en vigueur.

Puis (art. 14) les actes et déclarations afférents à l'imposition des usufruits et nues propriétés doivent faire connaître, dans certains cas, les date et lieu de naissance de l'usufruitier, à défaut de quoi il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor ; l'indication inexacte de la date est passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible et même le droit le plus élevé devient exigible si l'inexactitude de la déclaration porte sur le lieu de naissance. D'autres dispositions (art. 15) sont applicables aux mutations par décès de valeurs mobilières : défense d'effectuer les transferts ou mutations au Grand Livre de la Dette publique d'une inscription de rente provenant de titulaires décédés ou déclarés absents, autrement que sur présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'enregistrement, constatant l'acquiescement du droit de mutation par décès, application de la même mesure aux transferts ou conversions de titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics ; obligation pour les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers

publics ou ministériels ou agents d'affaires qui sont dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils savent ouverte, d'adresser, soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit avant la quinzaine qui suivra ces opérations, au directeur de l'enregistrement du département de leur résidence la liste de ces titres ou valeurs ; défense aux compagnies françaises d'assurances sur la vie et aux succursales établies en France de compagnies étrangères de se libérer des sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par elles à raison du décès de l'assuré à des bénéficiaires autres que le conjoint survivant ou les successibles en ligne directe, si ce n'est sur présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'enregistrement et constatant, soit l'acquiescement, soit la non-exigibilité de l'impôt sur les mutations par décès, à moins qu'elles ne préfèrent retenir, pour la garantie du Trésor, et conserver, jusqu'à la présentation du certificat du receveur, un montant égal à l'impôt calculé sur les sommes, rentes ou émoluments par elles dus.

Ces dernières dispositions ont fait faire un grand pas à l'intervention du fisc dans les banques, chez les officiers ministériels, etc... Elles étaient quelque peu nécessitées par l'augmentation du taux déjà élevé pesant sur les successions *ab intestat* et testa-

mentaires. Nous verrons que l'administration allait bientôt considérer ces mesures comme insuffisantes et en obtenir du Parlement de plus sévères et de plus complètes.

Afin de mieux découvrir les déclarations incomplètes en ce qui concerne les meubles, si faciles à dissimuler, l'article 6 de la loi du 31 mars 1902 exige que, dans toutes les déclarations de mutation par décès les héritiers, donataires ou légataires fassent connaître si les meubles transmis étaient l'objet d'un contrat d'assurance contre l'incendie en cours au jour du décès, et que, dans l'affirmative, ils indiquent la date du contrat, le nom ou la raison sociale et le domicile de l'assureur, ainsi que le montant des risques. Le même article ajoute que toute déclaration qui ne contiendra pas cette mention sera réputée non existante, en ce qui concerne lesdits meubles.

L'article 7 de la même loi a une importance particulière ; il a pour but de réprimer une fraude très courante des droits de mutations par décès qui s'opérait au moyen du procédé des comptes-joints. Il a pour origine un amendement de M. Clémentel. Les *comptes-joints* étaient des comptes ouverts de telle manière que chacun des titulaires fût présumé propriétaire de la totalité des sommes ou valeurs qui les composaient. Ainsi, les établissements dépositaires remettaient à la personne qui se présentaient tout

ou partie du dépôt, sans avoir à se préoccuper du décès de l'autre titulaire, sans avoir, par suite, à se conformer aux prescriptions de l'article 15 de la loi du 25 février 1901. On arrivait ainsi à éluder très facilement le paiement des droits de succession, et il en résultait pour le Trésor une perte qui allait en croissant à mesure que ce moyen de lui faire échec se vulgarisait parmi la classe aisée de la population. Aussi, l'article 7 de la loi de 1903 décide-t-il que :

Tous les titres, sommes ou valeurs existant chez les dépositaires désignés par l'article 15 de la loi du 25 février 1901 et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité seront considérés, pour la perception des droits de mutation par décès, comme appartenant conjointement aux déposants et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile, sauf preuve contraire réservée tant à l'administration qu'aux redevables, (et que) les dépositaires devront, dans les trois mois au plus tard de l'ouverture d'un compte indivis ou collectif avec solidarité..... faire connaître au directeur de l'enregistrement du département de leur résidence les nom, prénoms et domicile de chacun des déposants, ainsi que la date de l'ouverture du compte, sous peine d'une amende de 500 francs à 5.000 francs, et dans la quinzaine de la notification qui leur sera faite par l'administration de l'enregistrement du décès de l'un des déposants..... adresser au directeur de l'enregistrement de leur résidence la liste des titres, sommes ou valeurs existant au jour du décès au crédit des co-titulaires du compte (1).

1. Cet article de la loi de 1903 manque son effet pour les raisons suivantes indiquées par M. Wahl dans son *Traité du régime*

Ce sont encore les prescriptions de la loi de 1901 que modifie et étend la loi du 30 décembre 1903, dans son article 3. D'après la loi de 1901, deux sortes de mesures protégeaient le Trésor contre le défaut de paiement des droits :

D'une part, les compagnies françaises d'assurances sur la vie et les succursales établies en France des compagnies étrangères qui veulent se libérer des sommes ou rentes dues à raison du décès de l'assuré à des bénéficiaires autres que le conjoint survivant ou les successibles en ligne directe doivent, ou bien

fiscal des valeurs mobilières (vol. I, p. 332, note) : « D'abord, comme les déposants ne sont pas tenus d'indiquer leur domicile, la régie ne connaîtra pas alors les rapports entre les déposants et le dépositaire, et ne pourra établir, au bureau du domicile des déposants, un compte permettant, après leurs décès, d'aviser le dépositaire. Même inconvénient si le déposant change de domicile, la régie n'étant pas informée du changement de domicile, ou si les déposants ont donné au dépositaire une fausse indication de domicile (le compte sera tenu au bureau du faux domicile, et le décès ne sera pas connu du receveur de ce bureau). Enfin, la loi... ne s'applique qu'au compte-joint de la seconde espèce, de sorte que le compte-joint de la première espèce ne fait naître aucune obligation à la charge du dépositaire. Le compte-joint de la première espèce se rencontre au cas où le déposant habilite un tiers à toucher les sommes ou valeurs comprises dans le dépôt, tout en se réservant le droit de les toucher également, alors que celui de la seconde espèce est fait conjointement par deux personnes, avec la clause que chacune d'elles pourra toucher la totalité des sommes ou valeurs. » — Sur la question des comptes-joints, cf. l'étude de M. Wahl sur *les Comptes-joints, particulièrement au point de vue du droit fiscal international*, paru en 1905 dans le *Journal de droit international*, p. 5 et suiv.

se faire représenter un certificat délivré par le receveur de l'enregistrement et constatant l'acquittement ou la non-exigibilité du droit, ou bien retenir pour la garantie du Trésor et conserver jusqu'à la représentation du certificat une somme égale au montant de l'impôt dû ;

D'autre part, les sociétés, compagnies, agents de change, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels et agents d'affaires qui seraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte doivent adresser, soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations, au directeur de l'enregistrement de leur résidence, la liste de ces titres, sommes ou valeurs.

Dans le premier cas, le Trésor ne pouvait éprouver de sérieux mécomptes, puisque la responsabilité des détenteurs ne cessait qu'après le paiement, mais dans le second, quand il s'agissait d'un bénéficiaire étranger, comme les listes établies en vertu de la loi de 1901 n'étaient en général adressées aux directeurs que dans la quinzaine de la remise ou du paiement des valeurs, le Trésor était complètement désarmé. C'est de là que résulte la disposition suivante, adoptée sans discussion par la Chambre des députés et le Sénat :

Les prescriptions du paragraphe 5 de l'article 15 de la loi

du 25 février 1901 (1) sont applicables aux sociétés, compagnies ou personnes désignées au paragraphe 3 du même article qui seraient dépositaires, détentrices ou débitrices de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'elles auraient ouverte et dévolue à un ou plusieurs héritiers, légataires ou donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait ou de droit, alors même qu'il s'agirait du conjoint survivant ou d'un successible en ligne directe.

Il en est de même, en ce qui concerne les sommes, rentes ou émoluments quelconques, que les compagnies françaises d'assurance sur la vie et les succursales établies en France de compagnies étrangères doivent à raison du décès de l'assuré à tout bénéficiaire ayant à l'étranger son domicile de fait et de droit.

Quiconque aura contrevenu aux dispositions du présent article sera personnellement tenu des droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable, et passible en outre d'une amende de 500 francs en principal.

L'article 5 de la loi du 17 avril 1906 a décuplé l'amende infligée par l'article 22 de la loi du 23 août 1852 au cas de refus de communication des registres, documents et pièces de comptabilité de la part des sociétés par actions, françaises ou étrangères. L'amende prévue par la loi de 1852 n'était que de 100 à 1.000 francs; comme le disait dans un rapport au Sénat du 30 mars 1906 M. Milliès-Lacroix, elle était « pour certaines sociétés étrangères, une prime

1. Prescriptions relatives aux compagnies françaises d'assurances sur la vie et aux succursales établies en France de compagnies étrangères.

contre le paiement de l'impôt ». Afin de donner au fisc de nouvelles garanties, le législateur a décidé, en 1906, qu'elle serait de 1.000 à 10.000 francs et il a ajouté qu' « indépendamment de cette amende, les sociétés ou compagnies françaises ou étrangères et tous autres assujettis aux vérifications des agents de l'enregistrement devront, en cas d'instance, être condamnés à représenter les pièces et documents non communiqués sous une astreinte de 100 francs au minimum par chaque jour de retard ».

La loi du 30 janvier 1907, dans son article 3, s'est proposé de mettre en frein aux abus qui se commettaient, depuis quelque temps, sur le marché de Paris, en matière d'émission de valeurs mobilières ; elle a eu pour but, tout en poursuivant des fins fiscales, d'apporter un nouvel appui à l'épargne publique. Elle astreint aux formalités suivantes l'émission, l'exposition, la mise en vente, l'introduction sur le marché en France d'actions, d'obligations ou de titres de quelque nature qu'ils soient, de sociétés françaises ou étrangères :

Faire insérer, dans un bulletin annexe du *Journal officiel* une notice comprenant :

1° La dénomination de la société ou la raison sociale ;

2° L'indication de la législation (française ou étrangère) sous le régime de laquelle fonctionne la société ;

3° Le siège social ;

4° L'objet de l'entreprise ;

5° La durée de la société ;

6° Le montant du capital social, le taux de chaque catégorie d'actions et le capital non libéré ;

7° Le dernier bilan certifié pour copie conforme ou la mention qu'il n'en a pas été dressé encore ;

8° Le montant des obligations qui auraient déjà été émises par la société avec énumération des garanties qui y sont attachées et, s'il s'agit d'une nouvelle émission d'obligations, le nombre ainsi que la valeur des titres à émettre, l'intérêt à payer pour chacun d'eux, l'époque et les conditions de remboursement et les garanties sur lesquelles repose la nouvelle émission ;

9° L'indication des avantages stipulés au profit des fondateurs et des administrateurs, du gérant et de toute autre personne, des apports en nature et de leur mode de rémunération, des modalités de convocation aux assemblées générales et de leur lieu de réunion ;

obligation pour les émetteurs, exposants, metteurs en vente et introducteurs d'être domiciliés en France ;

reproduction dans les affiches, prospectus et circulaires des énonciations de la notice insérée au bulletin annexe du *Journal officiel* ;

obligation pour les sociétés étrangères qui pro-

cèdent en France à une émission publique, à une exposition, à une mise en vente ou à une introduction d'actions, d'obligations ou de titres quelconques, de publier ses statuts en français au *Journal officiel*, avant tout placement de titre, etc. ;

imposition d'une amende de 10.000 à 20.000 fr. au cas d'infractions aux dispositions ci-dessus.

Dans son article 4, la même loi porte de cinq à dix ans les délais fixés par l'article 2 de la loi du 18 mai 1850 pour la prescription de l'action en recouvrement des droits exigibles, par suite d'omissions de biens dans les déclarations de mutations par décès et par l'article 10 de la loi du 25 février 1901 pour la prescription de l'action en recouvrement des droits et amendes exigibles, par suite de l'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dette.

L'article 7 de la loi du 31 décembre 1907, qui établit la perception du droit de timbre pour l'énonciation dans les inventaires de titres étrangers, auparavant non timbrés, astreint toute infraction à ses dispositions à une amende de 5 0/0 en principal de la valeur nominale des titres ; cette peine ne peut être inférieure à 100 francs ; les ayants droit aux valeurs non timbrées sont solidaires pour le paiement des droits et amendes ; si l'inventaire est fait au vu du titre lui-même, il doit indiquer, soit l'absence de timbre, soit le lieu, la date et le numéro

du visa, ainsi que le montant du timbre payé, soit les mentions contenues dans l'empreinte du timbre apposé, le tout à peine de 100 francs d'amende contre le notaire contrevenant.

La loi du 8 avril 1910 ayant augmenté les droits pesant sur les mutations par décès, il était tout naturel qu'elle majorât en principe les peines prévues par la loi de frimaire. Voici les principales dispositions de l'article 12, comparées avec celles de l'article 39 de la loi de l'an VII :

1° Défaut de déclaration d'une succession dans le délai légal : amende de 1 1/2 0/0, par mois ou fraction de mois de retard, du droit dû pour la mutation ; pour le premier mois la peine n'est que de 1/2 0/0 et pour les cinq mois suivants de 1 0/0 ; elle ne peut, au total, excéder la moitié du droit simple (la loi de frimaire édictait une amende d'un demi-droit en sus) ;

2° Omission de biens ou insuffisance d'évaluation : peine d'un droit en sus du droit simple ; si la bonne foi du délinquant est reconnue, la remise gracieuse de l'amende peut lui être faite en totalité ou en partie (la loi de frimaire avait également décidé que, dans ce cas, il y aurait un droit en sus) ;

3° Dissimulation frauduleuse de sommes ou valeurs : amende d'un double droit en sus du droit simple (la loi de frimaire ne contenait aucune disposition à ce sujet).

Application de ces peines aux tuteurs et curateurs qui auront négligé de faire les déclarations dans les délais, ou qui auront fait des omissions, ou des estimations d'une insuffisance égale ou supérieure à un dixième, ou des dissimulations frauduleuses.

Impossibilité de faire une remise ou une modération de la peine d'un droit en sus prévue en cas d'omission portant sur des espèces ou sur des titres de valeurs mobilières au porteur et de la peine du double droit en sus prévue au cas de dissimulation frauduleuse.

Les lois du 13 juillet 1911 et du 27 février 1912 ont assujéti à un droit proportionnel et au contrôle du fisc les opérations traitées dans les bourses de commerce ou dans des conditions analogues. M. de Monzie, qui a pris l'initiative de cette nouvelle mesure, avait pour objet, non pas de procurer au Trésor un supplément de ressources, mais de faire adopter une réglementation sévère de ces établissements afin de permettre une surveillance constante de la spéculation et de faciliter la recherche des accapareurs. C'est pour cette raison principalement que l'article 10 de la loi de 1911 oblige « les courtiers, les commissionnaires et toutes autres personnes faisant commerce habituel de recueillir des offres et des demandes relatives à des marchés de marchandises et denrées » à tenir un répertoire où

sont consignées les opérations d'achats ou de ventes à livrer ou à terme traitées ou non dans les bourses de commerce et concernant des marchandises ou denrées dont le trafic à livrer est réglementé dans une bourse de commerce ; ledit répertoire doit être coté, paraphé et arrêté, chaque année, par le président du tribunal de commerce.

Ces dispositions ont été modifiées et complétées par l'article 8 de la loi de 1912 : il contient une nouvelle détermination des opérations à inscrire obligatoirement au répertoire et édicte des mesures de protection à l'égard des non-professionnels qui se livrent à des opérations de bourse. Ici encore l'intérêt fiscal n'est que secondaire.

Ne sont plus soumises à l'obligation du répertoire que les opérations à terme ou à livrer conclues dans les bourses de commerce aux conditions intégrales des règlements actuels de ces bourses et par l'intermédiaire de courtiers ou de commissionnaires : il s'agit des marchandises suivantes : à Paris, les blés, seigles et avoines, les huiles, les alcools, les farines-fleur et le sucre blanc ; à Roubaix et à Tourcoing, les laines peignées ; au Havre, les cotons, les laines, les cafés, le sucre, le poivre, l'indigo, le cuivre, le cacao et le saindoux ; à Lille, les alcools et les avoines.

Ne sont pas soumises à l'obligation du répertoire :

1° Les marchés hors bourse (contrairement à la loi de 1911) ;

2° Les marchés au comptant ou sur disponible ;

3° Les marchés à terme ou à livrer conclus directement entre membres du Syndicat de la Bourse, sans l'intermédiaire de courtiers ou de commissionnaires ;

4° Les marchés à terme ou à livrer, même conclus par l'intermédiaire de courtiers ou de commissionnaires, lorsque ces marchés sont réalisés à d'autres conditions que celles fixées dans le règlement de la Bourse.

D'autre part, sur la demande de M. de Monzie, il a été défendu aux non-professionnels, petits rentiers, employés, commerçants sortant de leur spécialité, etc., de faire des opérations avec des tiers sans s'adresser à un commissionnaire responsable, vis-à-vis d'eux, de l'exécution du contrat. Il est indirectement défendu aux courtiers et commissionnaires de se porter contre-partie des achats ou ventes faites par des non-professionnels. Toute opération effectuée contrairement à ces prescriptions est nulle et ne peut engendrer aucun lien de droit.

Plus loin, dans son article 10, la même loi établit certaines garanties en vue du paiement régulier des droits et oblige les assujettis à communiquer leur répertoires à toute réquisition aux agents de l'administration ; il en est de même des filières pendant un délai de trois ans à partir de la date à laquelle elles ont été arrêtées. L'article 11 édicte, au cas d'inexactitude ou omission, soit au répertoire, soit à l'extrait de répertoire, une amende égale au vingtième du

montant des opérations sur lesquelles a porté l'inexactitude ou l'omission, sans que cette amende puisse être inférieure à 3.000 francs; toutes les autres infractions donnent lieu à une peine de 100 à 5.000 fr.; l'action de l'administration pour le recouvrement des droits et amendes est prescrite par un délai de trois ans à compter du jour de la négociation ou de l'infraction commise.

D'autre part, l'article 4 de la loi de 1912 modifie l'article 21 de la loi du 28 avril 1893 qui réprimait les dissimulations de sommes ou valeurs ayant servi de base à la perception de droits proportionnels établis par cette loi (anciens droits gradués). Cet article 21 ne frappait les dissimulations que d'un droit en sus et n'admettait comme mode de preuve que les jugements ou les actes et écrits émanés des parties. Il ne garantissait qu'insuffisamment les droits du Trésor. C'est pourquoi la loi de 1912 aggrave la pénalité en substituant un double droit au droit simple en sus et dispose que la dissimulation et l'insuffisance pourront être établies « par tous les modes de preuve admis pour constater les insuffisances ou omissions en matière de mutations par décès », c'est-à-dire :

1° Les bases légales, ou modes de preuve établis par les lois spéciales (cours officiels de la Bourse pour les valeurs mobilières, inventaires, procès-verbaux de ventes publiques et polices d'assurances

pour les meubles corporels, valeur locative réelle telle qu'elle est établie pour l'assiette de la contribution foncière s'il s'agit d'immeubles bâtis non loués autres que les usines, expertise à défaut de baux en cours);

2° Les modes de preuve du droit commun, compatibles avec l'instruction par mémoires devant les tribunaux civils, telle qu'elle résulte de l'article 65 de la loi de frimaire (aveu, preuve littérale et présomptions).

Il faut aussi mentionner l'article 6 de la loi de 1912 qui a pour objet de remédier à la pratique suivante : assez fréquemment, en matière de cession d'office ministériel, les intéressés n'indiquaient pas dans l'acte le prix exact de la cession et stipulaient un supplément de prix dans une contre lettre, tant en vue d'éviter les rigueurs de la Chancellerie qui refuse d'accepter le prix librement débattu par les parties que dans le but d'éviter le paiement intégral des droits d'enregistrement. C'est pour y obvier que la loi de 1912 prévoit trois sanctions : la nullité de la contre lettre, une amende fiscale du quart de la somme dissimulée et la destitution du cédant ou du cessionnaire.

Enfin, il y a lieu de citer l'article 7 qui déclare nulle et de nul effet « toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeuble ou d'une cession de fonds de commerce ou

de clientèle, et tout ou partie de la soulte d'un échange ou d'un partage comprenant des biens immeubles, un fonds de commerce ou une clientèle ». De plus, dans les mêmes cas, la dissimulation donne lieu à une amende égale au quart de la somme dissimulée, et les personnes qui auront été convaincues de s'être rendues complices de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt seront personnellement passibles, indépendamment de sanctions disciplinaires si elles sont « officier public ou ministériel », d'une amende égale au double de la somme dont le Trésor aura été frustré, sans que cette amende puisse être inférieure à 1.000 francs en principal. Ces dispositions, qui ont en vue de faciliter la répression de la fraude, constituent un retour à la loi de frimaire (art. 40) qui avait été édulcorée, sur ce point, par l'article 1.321 du Code civil et l'article 12 de la loi du 23 août 1871. Elles ont été combattues au Sénat par M. Guillier : l'honorable sénateur fit valoir en vain qu'il était inadmissible que, dans un but purement fiscal, on fit échec aux principes du Code civil, et que la nullité des conventions visées dans l'article 7 constituait une véritable prime à la mauvaise foi de l'acheteur dans le cas où l'amende que celui-ci pourrait encourir en cas de refus de paiement de la somme inscrite dans la contre-lettre ou en cas de répétition serait inférieure à la somme à payer ou à recevoir.

CHAPITRE XIII

DÉDUCTION DU PASSIF EN MATIÈRE DE DROITS DE SUCCESSIONS

L'une des réformes les plus importantes et, en même temps, les plus désirables du point de vue de la justice dans l'impôt est certainement l'adoption par le législateur français du principe de la distraction des charges en matière de droits de successions. Avant la loi du 25 février 1901, en effet, les successions étaient imposées d'après leur actif ; on ne tenait pas compte des dettes qui pouvaient les grever. Comme le disait avec raison M. Paul Leroy-Beaulieu « rien n'égale comme excès de pouvoir et comme outrage à la justice l'usage suivi par le fisc en France de taxer les successions sans en déduire les dettes. Il est impossible de voir un plus monstrueux abus de la force publique » (1). Quelques chiffres suffisent à démontrer l'injustice du procédé antérieur à 1901 :

1. *Traité de la Science des Finances*, vol. I, p. 580.

prenons, par exemple une succession de 100.000 fr. sans passif, et une succession de 100.000 francs grevée d'un passif de 75.000 francs : la première (de 100.000 fr. nets) payait le même montant que la seconde (de 25.000 fr. nets) ; proportionnellement elle payait donc quatre fois plus.

C'est pour remédier à cette injustice, que l'on ne pouvait plus guère constater qu'à Monaco, que le gouvernement proposa au Parlement la distraction des charges successorales. Comme il devait en résulter un déficit pour le budget, le législateur substitua comme compensation un droit progressif plus élevé, en moyenne, que le droit proportionnel antérieur.

Aux termes de l'article 3 de la loi du 25 février 1901, sont déduites de l'actif successoral les dettes à la charge du défunt « dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt ». S'il s'agit de dettes commerciales, l'administration peut exiger, sous peine de rejet, la production des livres de commerce du défunt. L'article 4 stipule que les dettes à déduire seront détaillées dans un inventaire déposé au bureau lors de la déclaration de succession. Les articles 5 et 6 contiennent des dispositions susceptibles de faciliter le contrôle de la sincérité des déclarations. L'article 7 exclut de la déduction :

1° En principe, les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession ;

2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées ;

3° Les dettes reconnues par testament ;

4° Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois ;

5° Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France, celles qui sont hypothéquées exclusivement sur les immeubles situés à l'étranger et celles qui grèvent des successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français ou envers des sociétés ou des compagnies étrangères ayant une succursale en France ;

6° Les dettes en capital et intérêts pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue.

Les articles suivants (8 à 10 y compris), contiennent les dispositions suivantes qui ont pour objet d'éviter les fraudes :

Possibilité d'établir par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, le serment excepté, l'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes ;

Imposition d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible (500 fr. au minimum,

sans décimes), au cas d'une déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette, le tiers de la peine devant être mis à la charge du prétendu créancier, s'il est complice de la fraude ;

Prescription quinquennale, partant du jour de la déclaration, de l'action en recouvrement des droits et amendes exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dette.

CONCLUSION

Nous avons essayé, dans les pages qui précèdent, de donner une idée aussi précise que possible de l'évolution subie par les droits d'enregistrement, au sens large du mot, pendant les vingt dernières années. Comme rien n'est immobile en matière de législation, en 1892 ces droits avaient déjà été quelque peu modifiés depuis les lois fondamentales de frimaire et de brumaire, codes respectifs de l'enregistrement *stricto sensu* et du timbre. Peu à peu, le caractère juridique, contractuel de ces prélèvements du fisc, s'était atténué ; de plus en plus la conception de ces droits comme taxes avait reculé devant leur conception comme impôts. La notion du service rendu au contribuable ne cessait de perdre de son importance.

Après 1892, l'évolution, lente auparavant, s'est faite avec plus de rapidité. Elle s'est effectuée dans le même sens : effacement toujours plus complet de l'élément-taxé, prédominance toujours plus forte de l'élément-impôt. Toutefois, un caractère nouveau a apparu, non pas qu'il ne se soit jamais manifesté avant 1892, mais il avait alors si peu d'importance qu'on pouvait presque le négliger : il s'agit du caractère éthique, social de l'impôt.

En qualité d'impôts, les droits d'enregistrement et de timbre s'étaient, en principe, contentés, avant 1892, de donner à l'État le maximum de ressources. Le législateur ne se préoccupait guère du sort des classes nécessiteuses, de la péréquation de l'impôt, de la surcharge des classes aisées. Depuis 1892, au contraire, le Parlement s'est inspiré d'idées morales, dont certains contestent le bien fondé et qu'ils qualifient de démagogiques, mais dont il est impossible de nier le succès chaque jour plus grand. Il a dégrevé une quantité de petits actes, il a remplacé des droits fixes par des droits proportionnels, il a même substitué la progressivité à la proportionnalité, malgré les critiques souvent violentes, qui ne lui ont pas été épargnées. Cette évolution ne semble pas approcher de sa fin ou devoir être remplacée par une évolution contraire. Il est toutefois à souhaiter que, dans cette voie, le législateur ne se laisse pas entraîner trop loin et que l'exagération de ses sentiments démocratiques ne l'entraîne pas à adopter des mesures susceptibles de se retourner contre ceux à qui elles doivent profiter.

Vu : le Président de la thèse,

A. WAHL

Vu : le Doyen,
P. CAUWÈS

Vu et permis d'imprimer :
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
Pour le Vice-Recteur,
l'Inspecteur d'Académie,

ISTRIA

BIBLIOGRAPHIE

- ARNULF (G.). — Du Timbre des quittances, reçus et décharges. Thèse de province, 1908.
- AUDÉ (Paul). — Impôt sur les mutations par décès. Thèse de Paris, 1896.
- AULARD (G.). — La Distraction du passif pour le calcul des droits de mutation. Thèse de Paris, 1903.
- BABLOT (P.). — Les Droits de succession en France, en Angleterre et en Autriche. Thèse de Paris, 1910.
- BACQUIÉ (E.). — Timbre de dimension. Thèse de province, 1909.
- BARBARIN (L.). — Obligations des notaires vis-à-vis de l'enregistrement. Thèse de Paris, 1907.
- BERGER (A.). — Les Mutations secrètes d'immeubles devant l'impôt de l'enregistrement. Thèse de Paris, 1905.
- BERGERON DE CHARON (Pierre). — De l'Assiette et de l'incidence de l'impôt d'enregistrement. Thèse de Paris, 1898.
- BIGORNE (Em.). — Enregistrement (Circulaires et instructions). Amiens, 1860.
- BOMMIER (P.). — De la Déduction du passif pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès. Thèse de province, 1903.
- BORDAIS. — Réforme de l'impôt sur les successions. Thèse de province, 1900.
- BOSVIEUX (H.). — Mutations par décès dans le droit fiscal international. Thèse de Paris, 1901.

- BOUDENOOT (J.). — Le Régime fiscal des mutations (*Revue politique et parlementaire*, 1894).
- BOUQUIER (L.). — Le Régime fiscal des successions en France. Thèse de province, 1903.
- BOUTEILLER (P.). — Des Droits d'enregistrement sur les mutations de propriétés d'immeubles à titre onéreux. Thèse de province, 1903.
- BOUVET (G.). — De l'Application des droits d'enregistrement aux divers cas de démembrement de la propriété et de réunion de la nue-propriété et de l'usufruit. Thèse de province, 1901.
- BOUZAT (A.). — De la Non-restitution des droits d'enregistrement régulièrement perçus. Thèse de province, 1908.
- BRAULT (P.). — De l'Effet déclaratif du partage au point de vue fiscal. Thèse de Paris, 1905.
- BRESSOLLES. — Programme du cours de droit civil français, professé à la Faculté de droit de Toulouse.
- BREYNAT (Louis). — Étude de droit français sur l'impôt des mutations par décès. Thèse de province, 1899.
- CAMBUZAT (F.). — Observations sur le projet de loi portant modification du régime fiscal en matière de successions et de donations entre vifs.
- CARON (Louis). — Réforme de la législation de l'enregistrement. Amiens, 1872.
- CASSAN (A.-J.). — De la Distraction des charges pour la liquidation des droits de mutations par décès. Thèse de province, 1901.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques et des contraventions à la loi du 25 ventôse an XI, suivi d'un dictionnaire analytique. Paris, bureau du Contrôleur de l'enregistrement, 1835.
- CHARTIER (M.). — De l'Effet déclaratif du partage au point de vue fiscal. Thèse de province, 1898.

- CHEVALIER (L.). — Droits de mutation par décès en France au cours du XIX^e siècle. Thèse de province, 1901.
- CLERC (Ed.). — Traité général du notariat et de l'enregistrement, 4 vol. Paris, 1860-1863.
- COLIN (Maurice). — Réforme des droits de succession (Revue politique et parlementaire, 1906).
- COLOMBANI (P.). — La Question de l'évaluation de la propriété foncière dans l'impôt sur les mutations par décès. Thèse de Paris, 1908.
- COMBES (J.-V.). — L'Impôt de l'enregistrement. Thèse de province, 1904.
- Comité régional des notaires du ressort de Lyon. — Modifications au régime fiscal des successions.
- Contrôleur de l'enregistrement (le) (Recueil du notariat).
- CROLL (René). — De la Réforme des droits de succession. Thèse de Paris, 1897.
- DALLOZ. — Jurisprudence générale. Répertoire méthodique et alphabétique de législation, de doctrine et de jurisprudence. Nouvelle édition, t. XXI. Paris, 1849. V^o Enregistrement.
- DARBOUX (J.). — Des Principes de la législation fiscale en matière de successions. Thèse de Paris, 1902.
- DEMANTE (G.). — Principes de l'enregistrement, 4^e éd., 2 vol. Paris, 1888-1890.
- Principes sur le droit d'enregistrement (Revue critique de législation et de jurisprudence, 1854).
- DOUCET (Robert). — La Dépopulation de la France et le régime des successions (Revue politique et parlementaire, 1901).
- DUBOIS (Ernest). — Cours d'ouverture. Paris, 1876.
- DUFOUSSAT. — Revue politique et parlementaire, 1896.
- DUPUICHAULT (R.). — La Fraude successorale par le procédé du compte joint. Thèse de Paris, 1910.

- DUVERGIER. — Collection complète des lois, décrets, ordonnances, etc.
- FABRE (A.). — Prescription en matière d'enregistrement. Thèse de province, 1906.
- FEUILLETTE (V.). — Principe de la déduction du passif pour la perception des droits de mutation par décès. Thèse de province, 1903.
- FOURNIER (Marcel). — Revue politique et parlementaire, 1894.
- France judiciaire. — Régime fiscal des successions, donations et ventes de meubles, 1898, nouvelle série, t. I.
- GALLET (A.). — La Législation successorale et le mouvement de la population. Thèse de province, 1904.
- GANTILLON (P.). — L'État successeur. Thèse de province, 1910.
- GUÉRIN (P.). — La Loi du 25 février 1901 et le régime fiscal des successions. Thèse de province, 1903.
- GUYOT (P.). — Traité formulaire de procédure en matière d'enregistrement.
- H. P. — Régime fiscal des successions.
- HUGOT (P.). — Tarifs successoraux. Thèse de province, 1910.
- JAOUÏ (Cl.). — De la Déduction du passif héréditaire dans les mutations par décès. Thèse de province, 1904.
- JÈZE (Gaston). — Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française, 5^e édit. Paris, 1911.
- Journal de l'enregistrement et des domaines.
- JULIANY (R.). — De la Réforme des droits d'enregistrement au point de vue de la constitution d'usufruit. Thèse de Paris, 1908.
- LABADIE (Charles). — La Déduction du passif héréditaire dans les déclarations de succession. Thèse de Paris, 1903.
- LACOMBE (A.). — Réforme du régime fiscal des successions. Thèse de province, 1899.

- LAFERRIÈRE. — Cours de droit public et administratif, livre II.
- LANSEL (Ch.) et DIDIO (D.). — Encyclopédie du notariat et de l'enregistrement.
- LAVIRON (J.). — Mesures contre la fraude en matière d'impôt des mutations par décès. Thèse de Paris, 1904.
- LECLERC (P.). — Du Droit de timbre sur les titres d'actions et spécialement de l'abonnement du timbre. Thèse de province, 1907.
- LESEINE (L.). — De l'Expertise en matière d'enregistrement. Thèse de Paris, 1907.
- LORAIN (G.). — De la Déduction des dettes pour la perception du droit de mutation. Thèse de province, 1902.
- MALEPRADE (A.-H.). — Droit de mutation sur les ventes d'immeubles. Thèse de province, 1908.
- MARIETTE (P.). — Déduction des dettes pour le paiement des droits de succession. Thèse de province, 1906.
- MASSON DELONGPRÉ. — Code annoté de l'enregistrement.
- MICHAUX (Al.). — Dictionnaire pratique de tous les droits d'enregistrement. Thèse de Paris, 1872.
- MOLINEAU (M.-B.). — Manuel des déclarations de succession et des droits de mutation par décès, 3^e édition, 2^e tirage. Paris, 1875.
- MONTGOLFIER (E.). — La Déduction des dettes et la loi de finances du 25 février 1901. Thèse de Paris, 1901.
- NAQUET (E.). — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, 3 vol., 2^e édition. Paris, 1899.
- NICOLLE (Gaston). — Du Principe de non-restitution des droits d'enregistrement perçus et de ses exceptions. Thèse de province, 1899.
- NIMSGERN (J.). — Des Valeurs mobilières devant l'impôt des mutations par décès. Thèse de Paris, 1906.
- PARAVICINI (D.). — L'Usufruit et la nue-propriété en droit fiscal. Thèse de province, 1905.

- PETIT (A.). — De l'Application du principe de la déduction des dettes aux successions d'époux. Thèse de province, 1904.
- POTEL (Léon). — De la Preuve en matière d'enregistrement. Thèse de Paris, 1900.
- PRADEL (P.). — Les Principes de la perception des droits d'enregistrement. Thèse de province, 1906.
- Répertoire périodique de l'enregistrement.
Revue du notariat et de l'enregistrement.
- ROUCHON-MAZERAT (Ed.). — Les Charges fiscales des mutations de propriétés foncières à titre onéreux. Thèse de Paris, 1909.
- SALEFRANQUE. — Mutations et dégrèvements (Revue politique et parlementaire, 1895).
- SALVAT (J.). — Des Obligations fiscales des sociétés de crédit à l'occasion de la perception des droits de mutation par décès. Thèse de province, 1907.
- SAULNIER (R.). — Propriété foncière et droits de succession (Revue politique et parlementaire, 1910).
- SAUTY (René). — Projet de réforme de l'impôt sur les successions. Thèse de Paris, 1893.
- SELIGMAN. — L'Impôt progressif en théorie et en pratique. Paris, 1909 (traduit de l'anglais).
- SERRE (J.-B.-H.). — Essai sur le principe de non-distraction des charges dans le calcul de l'actif héréditaire pour la perception des droits de mutation. Thèse de Paris, 1890.
- SEULESCO (Michel). — Régime fiscal des successions. Thèse de Paris, 1890.
- SÉVENÉ. — L'Impôt sur les successions. Législation actuelle et projets de réforme. Thèse de province, 1900.
- SIRVIN (L.). — Fondement et exercice du droit de contrôle de l'enregistrement sur les actes et déclarations des parties. Thèse de province, 1906.

- SIX (Noël). — Des Prescriptions en matière d'enregistrement. Thèse de province, 1902.
- STÉPHANE (A.). — Impôt du timbre. Thèse de province, 1848.
- SURET (Louis). — Théorie de l'impôt progressif. Thèse de Paris, 1909.
- THIRIOT (L.). — Du Tarif des droits de mutation par décès. Thèse de Paris, 1902.
- TRÉMEAU (Jacques). — Commentaire de la loi du 25 février 1901.
- TURGEON (Ch.). — Successions et socialisme. Travaux de l'Université de Rennes, t. 1^{er}.
- VALETTE. — De la Jurisprudence actuelle sur les droits d'enregistrement et des travaux de MM. Championnière et Rigaud sur la même matière (Revue étrangère et française, 1843).
- VALLIER (E.). — Le Fondement du droit successoral en droit français. Thèse de Paris, 1902.
- VANTENAT (H.). — De la Détermination de la valeur imposable en matière de mutations par décès d'après le régime de la loi du 25 février 1901. Thèse de province, 1904.
- VAUTHIER (Louis). — Projet de modification du régime fiscal en matière de successions (Revue d'économie politique, 1894).
- VIDAL (Ed.). — Droits d'enregistrement et de transcription perçus en France sur les ventes d'immeubles. Thèse de province, 1904.
- WAHL (Albert). — Traité de droit fiscal, 3 vol., 1902.
- Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières, 2 vol., 1909.
 - Des Droits d'enregistrement dans les rapports internationaux (Journal du droit international privé, 1891).
 - Étude sur le privilège du Trésor en matière de

droits de mutation par décès (Annales de l'enseignement supérieur de Grenoble, 1891).

- Les Projets de réforme des droits d'enregistrement et de timbre (Revue politique et parlementaire, 1895).

YBARNEGARAY. — Étude critique de l'impôt progressif sur les successions. Thèse de Paris, 1910.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
CHAPITRE PREMIER. — Introduction.....	5
CHAPITRE II. — La Loi du 22 frimaire an VII.....	15
CHAPITRE III. — Les Lois d'enregistrement de l'an VII à 1892.....	29
CHAPITRE IV. — Le Timbre en France avant 1892....	45
CHAPITRE V. — Les Droits de greffe et d'hypothèque en France avant 1892.....	59
CHAPITRE VI. — Appréciation des droits d'enregistre- ment, de timbre, de greffe et d'hypothèque existant avant 1892.....	65
CHAPITRE VII. — Substitution de la progressivité à la proportionnalité.....	75
CHAPITRE VIII. — Substitution de la proportionnalité à la progression à rebours.....	99
CHAPITRE IX. — Extension des exemptions d'impôts..	111
CHAPITRE X. — Augmentation des tarifs et extension de la matière imposable.....	121
CHAPITRE XI. — Réductions et suppressions de droits..	137
CHAPITRE XII. — Accroissement des pouvoirs du fisc en matière de prévention et de répression de la fraude.....	147
CHAPITRE XIII. — Déduction du passif en matière de droits de succession.....	171
CONCLUSION.....	175
BIBLIOGRAPHIE.....	177

Imp. Jouve et C^{ie}, 15, rue Racine, Paris. — 1716-12
